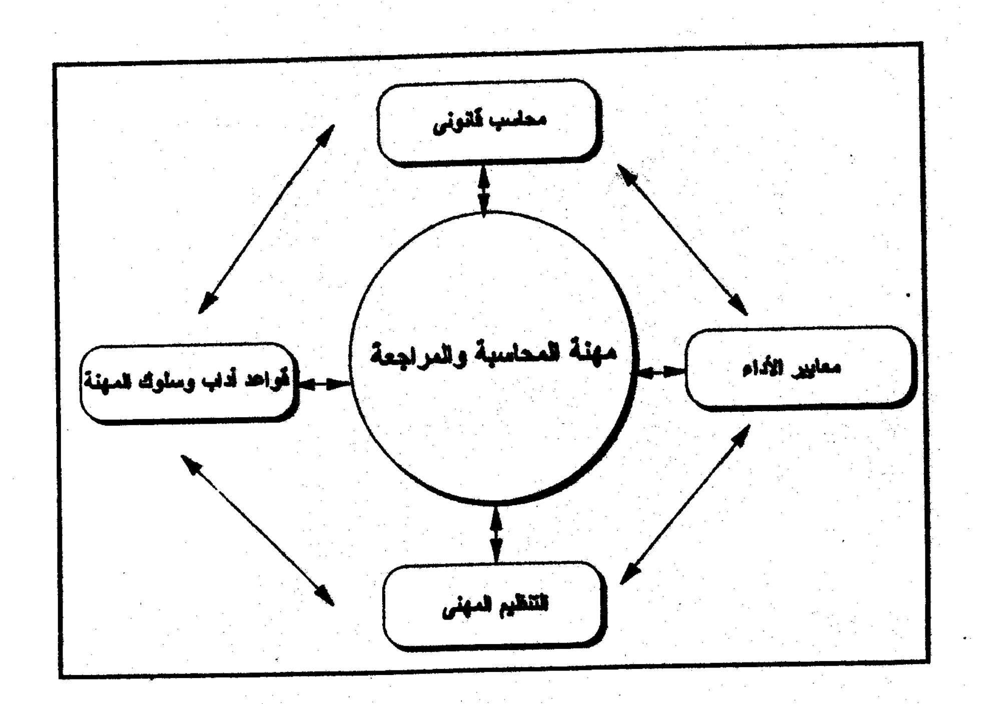
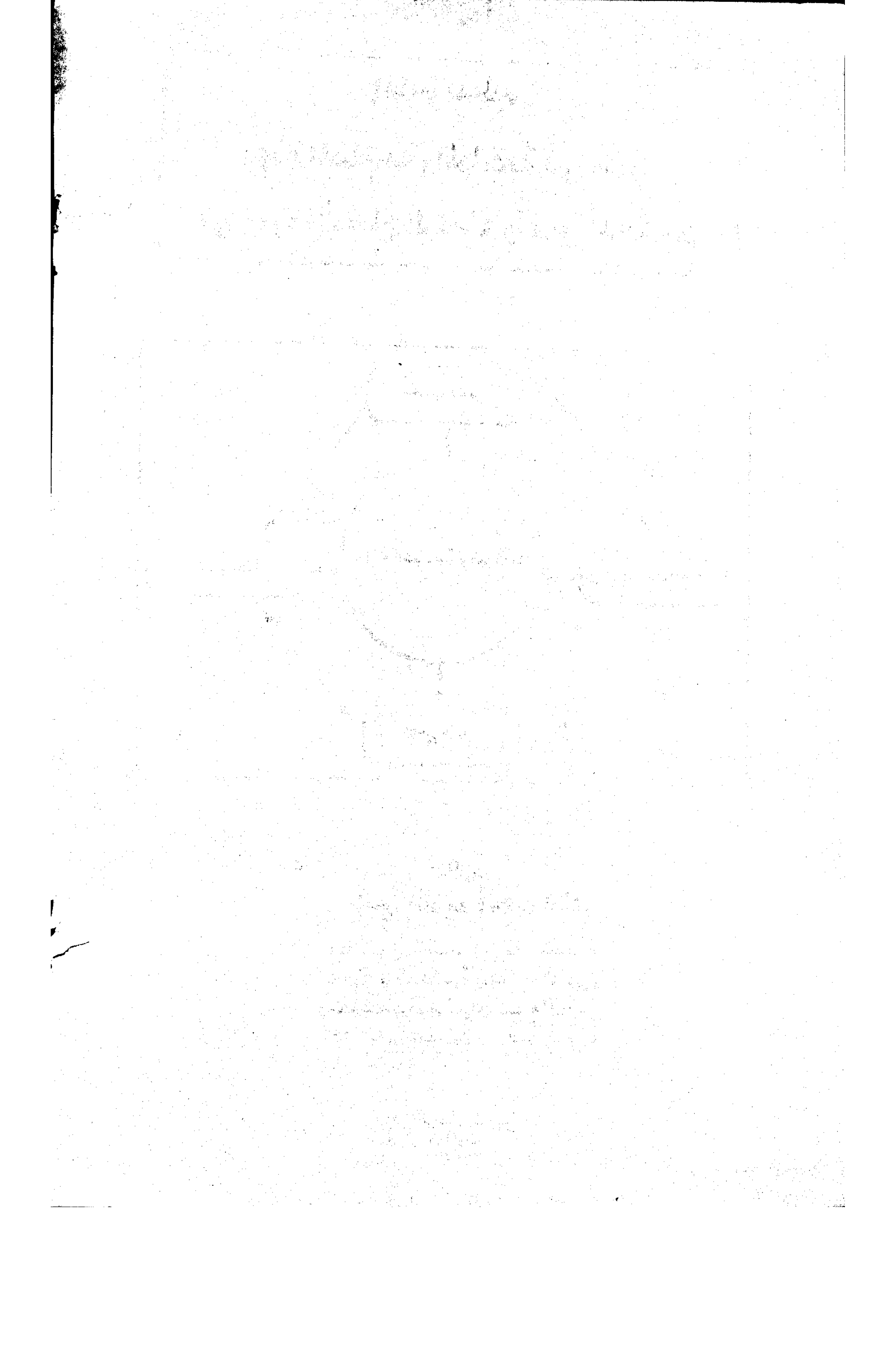
إعادة تنظيم
مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر
فى ضوء الأوضاع الراهنة وآفاق المستقبل



تأليف
د . أمين السيد أحمد لطفى
دكتـــور الفلسفة فى المحاسبـــة
أستاذ م المحاسبة بجامعة القاهرة
محاســب ومــراجــع قانونى
عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

دار النهضة العربية
القاهرة
١٩٩٦

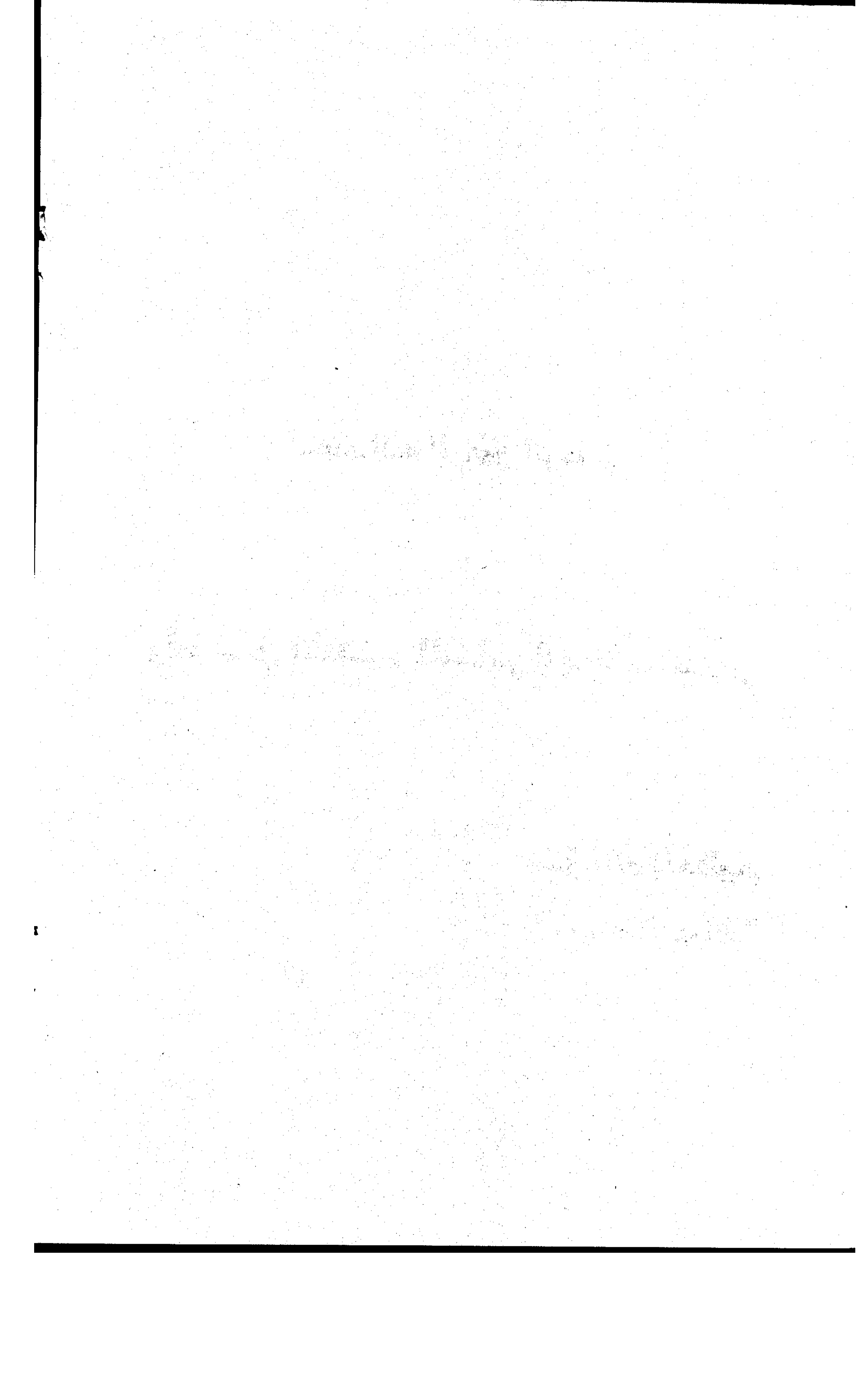


بسم الله الرحمن الرحيم

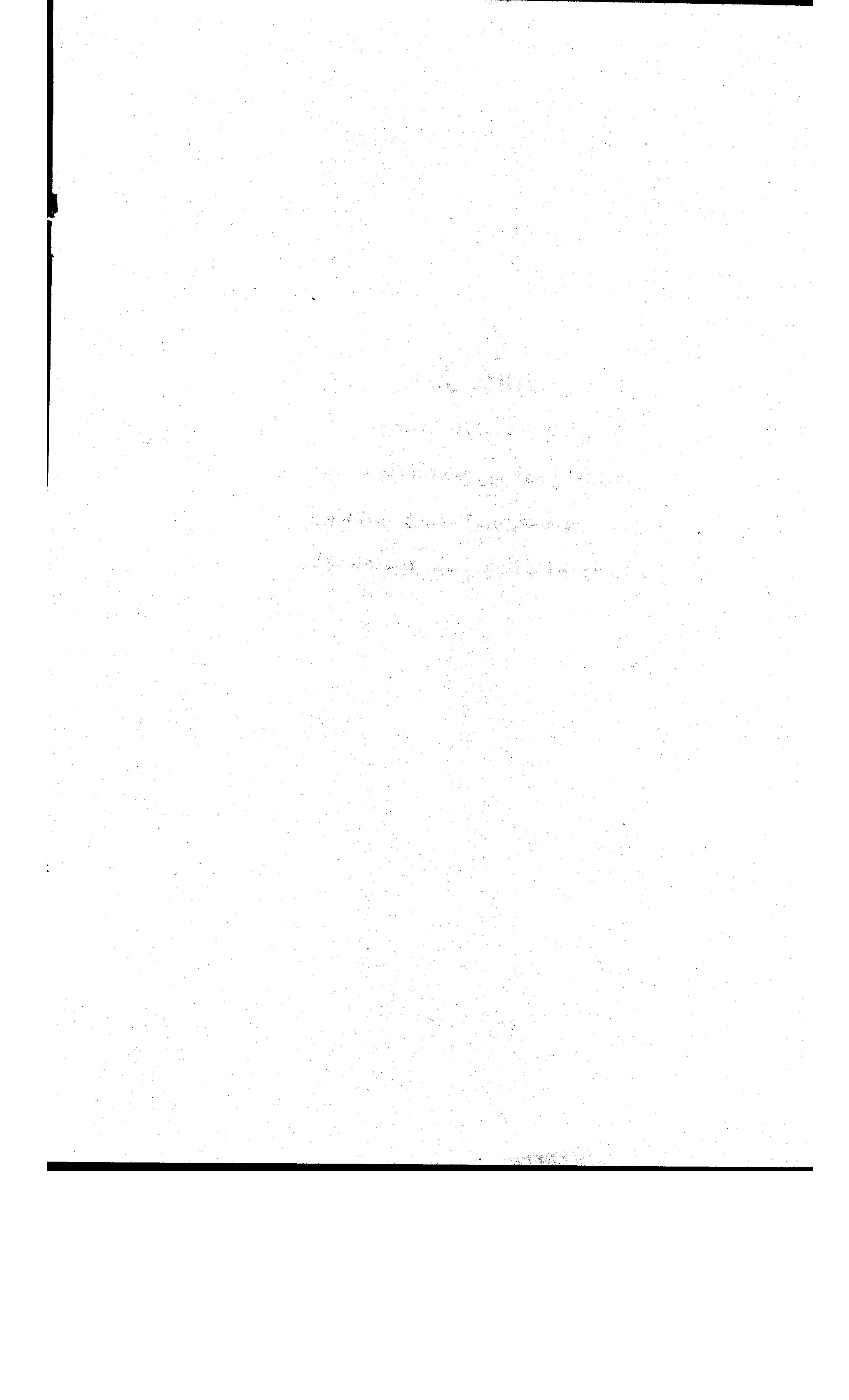
ولكـــن اكثــر النـاس لا يعلمـــــون

صدق الله العظيم

"سورة الأعراف"



ما بال هذا الزمـان
يضـن علينــا بـرجــال
ينبهـون النـاس ويرفعون الإلتباس
ويفكـرون بحــزم ويعملـون بعــزم
ولا ينفكـون حتـى ينالـوا مايقصـدون



مقدمة

على الرغم من أن مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية تكتسب أهمية خاصة لا يمكن الإقلال من شأنها ، حيث أصبح لها دور هام وفعال فى الحياة الإقتصادية ، وأصبح لها آثار كبيرة وفعاليات الإقتصاد القوى ، ورغماً عن التطور الذى حدث فى مزاولة تلك المهنة فى جمهورية مصر العربية ، إلا أن وضع تلك المهنة مازال يفتقر إلى مظاهر الحداثة والتقدم .

ويمكن القول بأن ممارسة ومزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية فى جمهورية مصر العربية تتسم بالتخلف الجوهرى الواضح إذا ما قورنت بالممارسة فى بلاد أخرى متقدمة ، وذلك لعدة أسباب هامة لعل أبرزها :-

- النقص الواضح فى عدد المحاسبين والمراجعين المؤهلين بشكل يتناسب مع أداء الخدمات المحاسبية المطلوبة .
- غياب التنظيم المهنى المعترف به والذى يقوم بالإشراف على ممارسة المهنة وتطورها ، ومحاسبة أعضائها والعمل على محافظة كرامتهم .
- عدم وجود معايير المحاسبة والمراجعة المصرية والتى يمكن أن تكون متعارف عليها ومقبولة بوجه عام والتى يتعين على أعضاء المهنة الإلتزام بها عند الممارسة المهنية .
- إختفاء معايير قواعد آداب وسلوكيات المهنة التى تحكم تنظيم ممارسة ومزاولة المهنة فى مصر .

وقد حاول المؤلف فى عديد من الكتب والأبحاث تطوير الممارسة المهنية للمحاسبة والمراجعة القانونية فى جمهورية مصر العربية [1] ، إلا أن المؤلف فى هذا الكتاب قد تعمد صراحة دراسة جوانب الواقع المهنى المتخلف فى جمهورية مصر العربية بهدف إقتراح إطار منهجى لرفع شأن تلك المهنة والعمل على تطويرها وإعادة تنظيمها فى ظل العالم المتغير الذى نعيشة وفى ضوء آفاق المستقبل .

تأسيساً على ذلك وتحقيقاً لأهداف هذا الكتاب - الذى جاء بعنوان إعادة تنظيم ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة فى جمهورية مصر العربية فى ظل الأوضاع الراهنة وآفاق المستقبل - فقد تم تقسيمة إلى أبواب رئيسية حيث تناول : -

الباب الأول : مهنة المحاسبة والمراجعة فى جمهورية مصر العربية .

الباب الثانى : تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وفرنسا وعلى الصعيد الدولى وأركان التطوير فى مصر .

الباب الثالث : المحاسب القانونى .

الباب الرابع : التنظيمات المهنية المؤثرة فى مهنة المحاسبة والمراجعة فى جمهورية مصر العربية .

---

(1) ينظر لمزيد من التفصيل حول كتب المؤلف فى هذا الصدد : -

١- المراجعة المتقدمة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩١ .

٢- أساليب المراجعة لمراقبى الحسابات والمحاسبين القانونين ، القاهرة ، ١٩٩٢ .

٣- إرشادات المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٣ .

٤- إجراءات و إختبارات المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٣ .

٥- ضوابط ومسئوليات مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٤ .

٦- تخطيط عملية المراجعة ، دارالنهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٤ .

٧- إعداد تقارير المراجعة والفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٥ .

٨- إجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٥ .

الباب الخامس : معايير المراجعة ومدى إمكانية إستخدامها فى تنظيم الممارسة المهنية فى جمهورية مصر العربية .

الباب السادس : ميثاق آداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة فى جمهورية مصر العربية .

ولا شك فأن هذا الكتاب قد إهتم بوضع إطار عام يتسم بالتكامل والشمول والمرونة لإعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية فى جمهورية مصر العربية ، بحيث تواكب تلك المهنة عديد من المجالات الأخرى التى تهدف وتشهد نمواً مزدهراً ، بالإضافة إلى مسايرة خدمة المستفدين من نشاطات المهنة على نحو يأخذ فى الحسبان ما توصلت إليه الدول الأخرى وظروف مصر ، وقد تضمن هذا التطور مشروع متكامل لتطوير معايير المحاسبة والمراجعة وتنظيماً داخلياً متكاملاً للمهنة يشمل قواعد تطويرها المستمر .

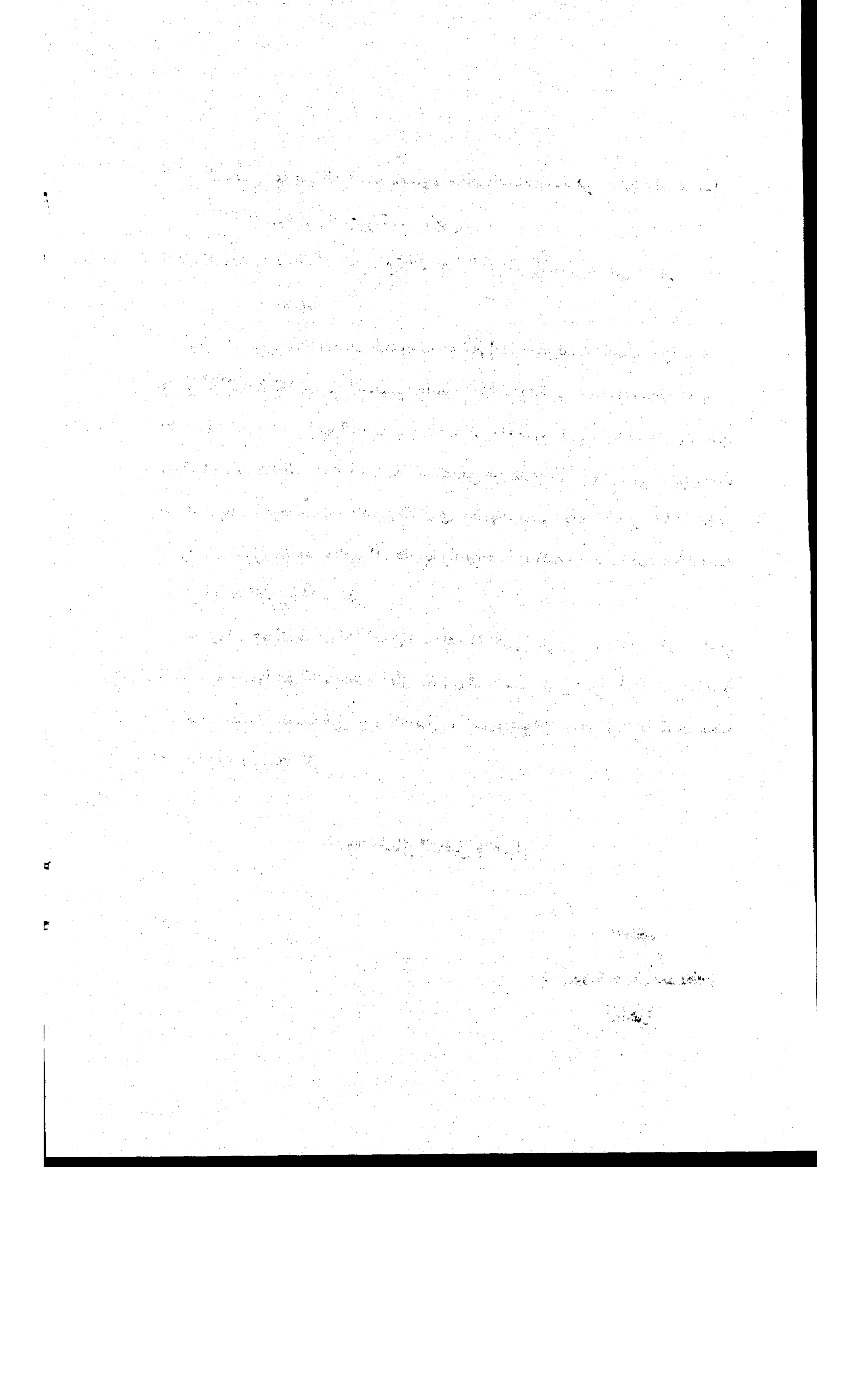
وأخيراً يرجو المؤلف أن يكون قد وفقه الله فى إخراج كتاب هام فى مجال المحاسبة والمراجعة القانونية ، وأن يكون قد أسهم فى إثراء المكتبة العربية بإضافات علمية وعملية فى هذا المجال ، كما يرجو أن يلمس فيه القارئ فهماً جديداً ومادة مستحدثة .

والله أسال التوفيق والقبول ،

المؤلف

د . أمين السيد أحمد لطفى

القاهرة



الباب الأول
مهنة المحاسبة والمراجعة
فى جمهورية مصر العربية

★ الفصل الأول : طبيعة وخدمات مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية .

★ الفصل الثانى : أهمية وقيود مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية والتطور فى أهدافها .

★ الفصل الثالث : المتغيرات المؤثرة فى تنظيم وممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر .

★ الفصل الرابع : تأثير المتغيرات الدولية على مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر وتحديات المستقبل .

الفصل الأول

طبيعة وخدمات مهنة المحاسبه و المراجعه القانونيه

١/١/١ المفهوم العام للمهنة وخصائصها ومقوماتها الأساسيه .

على الرغم من أنه مازال هناك جدلا مستمرا وتباين ملحوظا عن تفسير طبيعة المهنه A Profession وتحديد مفهومها فضلا عن صعوبة تحديد ما يعتبر عملا مهنيا وما يعتبر عملا غير مهنيا ، الا أنه يمكن تحديد إطار عام لمفهوم المهنه وخصائصها الأساسيه ومقوماتها العامه .

حيث تعرف المهنه بوجه عام بأنها أى عمل يتم تأديته عن طريق مجموعه من الأفراد - يتوافر لديهم تأهيل علمي وعملي ملائم - الذين يزاولون ويقومون بمزاولة عملا فنيا يهدف الى تأدية خدمات معينه إعتمادا على مجهودهم الذهنى بهدف تحقيق مصالح الجمهور بالإضافه الى تحقيق مصالحهم الخاصه (وهى كسب إحتياجاتهم المعيشيه) .

وتتميز أى مهنه بعدة خصائص أساسيه تتضمن ما يلى :-

١- الحصول على خبره مهنيه Expertise يتم إكتسابها من مهاره ثقافيه

تعرف الخبره المهنيه بأنها المقدره التى يتم الحصول عليها من طريق الممارسه بمرور الزمن من خلال التجارب الماضيه و التغذيه العكسيه المباشره والمعرفه العامه(الحقائق و النظريات المسجله بالكتب والأبحاث) و المعرفه الخاصه (التجارب الشخصيه للمراجعين وقواعد ومعايير المهنه) . لمزيد من التفاصيل ينظر :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، أثار الخبره المهنيه على كفاءه وفاعليه قرارات وأحكام المراجعين ، حيث منشور المجله العلميه للإقتصاد و التجاره ، القاهره يناير ١٩٩٥ .

ومعرفة مجاليه متخصصه Domain-specified Knowledge يتم الحصول عليها عن طريق الخبره العامه Experience و التدريب و التعليم الرسمى و المستمر .

٢- قبول واجبات ومسؤليات معينه نحو المجتمع ككل و الذى يعترف بشكل صريح بأهمية تلك الخدمه بالإضافه الى واجبات معينه تجاه العميل .

٣- نظره موضوعيه وحياديه للأمور المرتبطه بأداء المهنه .

٤- تقديم خدمات فنيه متخصصه أساسها المجهود البشرى والذهنى .

٥- وجود مجموعه من القواعد و التقاليد التى تحكم سلوك تلك المهنه ، فضلاً عن وجود مجموعه من معايير الأداء التى تحكم أداء تلك المهنه .

٦- تتم ممارسة الرقابه الذاتيه إلى المهنه عن طريق تنظيمات مهنيه ، يتم تكوينها من أعضاء المهنه ، حيث تهدف على تنظيم شئون العمل بالمهنه ورفع مستواها و المحافظه على كرامة أعضائها فضلاً عن وضع قواعد وأداب ومعايير أداء المهنه.

فى ضوء التعريف العام للمهنه وخصائصها الأساسيه يمكن تحديدالمقومات الرئيسيه لأى مهنه فيما يلى :-

١- أعضاء مهنين لديهم قدر كاف من التأهيل العلمى و العملى والإستعداد الذهنى والخبره الكافيه التى تتناسب مع أهمية الخدمات التى سيؤديها للغير .

٢- تنظيمات مهنيه تشرف على تنظيم شئون العمل المهنى :-

تسعى جاهده لرفع المستوى المهنى للخدمات التى يؤديها أعضاءؤها للغير، و العمل على تطوير المهنه بما يفى بالمسؤليه الإجتماعيه الملقاه على عاتق أعضائها.

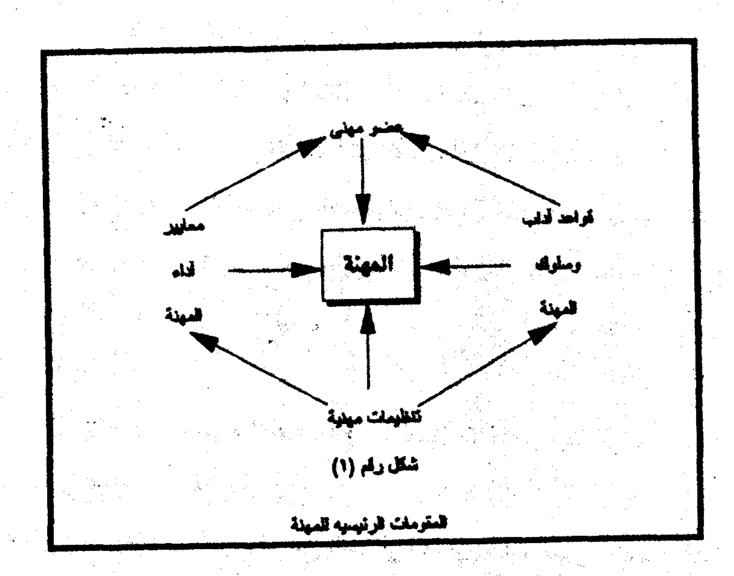
٣-معايير للآداء المهنى متعارف عليها بين أعضاء المهنه :

بحيث تكون مرشداً لكل مزاولى المهنه وحكماً صادقاً على دقة العمل المهنى حتى لا ينسب للعضو المهنى أى تقصير دون وجه حق .

٤- مجموعه من قواعد وأداب و سلوك المهنه :

و التى تحكم السلوك المهنى لأعضاء المهنه و المحافظه على كرامتهم ، كما تدعو لبث الثقه فى نفوس الجمهور العام المتعاملين مع اعضاء المهنه و المتطلعين لخدماتهم .

فى ضوء ماسبق يمكن إبراز المقومات الرئيسيه للمهنه عن طريق الشكل البيانى الأول التالى :-



شكل رقم (١)

المقومات الرئيسيه للمهنة

فى ضوء ما تقدم يكون مزاولوا مهنة المحاسبه و المراجعه القانونيه بمكاتبهم الخاصه مهنين ، وقد زاد الطلب على الخدمات المختلفه لهؤلاء المهنيين من جهة ، ومن جهة أخرى فقد وحه هؤلاء المهنيين إهتمامهم رغباتهم فى مباشرة الخدمات الموكوله اليهم (التقرير عن الأنشطه الإقتصاديه بعد فحصها وتوثيقها) .

ومن هنا فقد ظهرت الحاجه الى التعاون الجماعى فيما بينهم لحمايتهم ، ومن ثم فقد بدأت ظهور حركة التنظيم المهنى لتلك المهنه ، وكذلك فقد ظهرت معاهد وجمعيات مهنيه لتنظيم المهنه ورعاية مصالح أعضائها ، ولا شك أن التجمعات

المحاسبيه المهنيه المنوط بها المحافظـه على كيان المهنه تبنى متطلبات سلوكيه يلتزم بها الأعضاء لتأكيد أفضل نوعيه من الأداء تتفق مع تحقيق الصالح العام .

٣/١/١ طبيعة وتعريف المحاسبه و المراجعه كعمليه مهنيه أو تعليميه .

المراجعه و التدقيق و الرقابه على الحسابات تعتبر مجرد إصطلاحات يتم إستخدامها فى الكتابات النظريه أو الحياه العمليه بشكل مترادف ، وقد يستخدم تعبير المراجعه للإشاره الى كونها عمليه من جهة ، أما الجهة الأخرى قد تستخدم للإشاره الى كونها أحد علوم أو دوائر المعرفه المحاسبيه ، لذلك يتعين إبراز مدلول هذا التعبير من كلا الناحيتين .

مفهوم المراجعه كعمليه مهنيه

بصفه عامه يقصد بالمراجعه – عملية التحقق من صحة مزاعم معينه (بيانات ، إيضاحات ٠) ويستخدم هذا الإصطلاح من الناحية العلميه لوصف مدى واسع من الأنشطه المختلفه وتوجد عديد من التعريفات المرتبطه بالمراجعه – من ناحية كونها عمليه مهنيه ، يمكن إجمالها فى التعريفات الثلاثه التاليه :-

١- المراجعه هى عملية الفحص الحيادى المستقل و التى تنتهى الى إبداء الرأى عن القوائم الماليه للمنشأه عن طريق مراجع حيادى .

٢- المراجعه هى عملية الإستعراض المنهجى و الفحص الموضوعى لبند معين شامله عملية التحقق من معلومات معينه عن طريق المراجع وذلك بغرض إبداء الرأى أو التوصل الى نتيجه عما يتم مراجعته .

٣- يتمثل التعريف الرسمى للمراجعه طبقاً لما ورد بتقرير اللجنه المنبثقه من جمعية المحاسبه الأمريكيه American Accounting Association (AAA) و الذى جاء بعنوان قائمة بمفاهيم المراجعه الأساسيه Basic Auditing Concepts ، وحيث عرفت المراجعه بأنها :

" المراجعه عملية منظمه منهجيه للحصول على وتقيم أدلة الإثبات – بشكل موضوعى – المرتبطه بتأكيدات خاصه بالتصرفات و الأحداث الإقتصاديه ، بهدف

ضمان وجود درجة توافق و تطابق بين هذه التأكيدات و المعايير المقرره ، وتوصيل النتائج الى المستخدمين المعنيين " .

بوجه عام توجد عدة عناصر مشتركه فى كافة التعريفات الثلاثه هى : -

١-أن المراجع يجب أن يكون حيادياً :-

حيث أن التعريف الأول يستخدم فعلاً تعبير صادق بشكل صريح ، إلا أن التعريفين الأخريين يشيرا الى أن فحص المراجع يجب أن يكون موضوعياً .

٢- أن المراجع يجب أن يقوم بتجميع أدلة إثبات لتأكيد و تدعيم رايه :-

ورغماً عن التعريف الأول لعملية المراجعه قد ذكر ذلك ضمناً الا أن التعريفين الأخريين قد حددا ضرورة ذلك بشكل أكثر صراحه ووضوحاً .

٣- يجب أن ينتج ويقدم المراجع تقريراً الى مستخدمى القوائم الماليه :-

وتجدر الإشاره الى أن التعريف الثالث الذى تم وضعه عن طريق جمعية المحاسبين المريكيين قد وضع عمداً بصيغة واسعه حتى يتلائم مع الأغراض المختلفه بعملية المراجعه والأمور التى يمكن التعرض لها عند إجراء عملية مراجعه معينه ، ونتيجه لذلك فإن هذا التعريف بتلك الصيغه العريضه يمكن أن ينطبق على مراجعة القوائم الماليه Fiancial Audits لإحدى الوحدات الإقتصاديه ، وكذلك يمكن أن ينطبق على المراجعه التى تقوم بها أجهزة الرقابه الحكوميه Governmental Audits ، ومراجعة مدى إلتزام الوحده بسياسات أو تعليمات أو عقود أو قوانين معينه Compliance Audits ، وينطبق أيضاً على ما يعرف بالمراجعه الإداريه Operational Audits والتى تهدف الى مراجعه كفاية أداء الأعمال والإستخدام الإقتصادى للموارد .

ولا شك فإن هذة التعريف له عديد من المميزات التى لعل أبرزها مايلى :-

١- لم تعد المراجعه مقصوره على المراجعة الخارجيه لنظام المحاسبه الماليه فقط ، حيث يمتد مفهومها ليشمل كافة مجالات المحاسبه الماليه والإداريه ، أى أن هذا التعريف قد نظر للمراجعه بشكل أكثر شمولاً عما ذى قبل .

٢- أصبحت المراجعه وسيلة إتصال إضافيه للمعلومات بسبب زيادة الثقه التى تضفيها على المعلومات التى يتم إبلاغها للمستخدمين ،ووسيلة الإتصال هى تقرير المراجعه و الذى يفيد النتائج التى تم التوصل اليها (الخاصه بتطابق القوائم الماليه وإتفاقها مع مبادئ المحاسبه المتعارف عليها) .

٣- أن هذا التعريف يتضمن عديد من العناصر التى تشكل مجتمعه المفهوم الحديث للمراجعه مهنياً وهى :-

أ- أن المراجعه الماليه عمليه منظمه Systematic process حيث أن المراجع يضع عديد من الفروض ويقوم بإختبارها وفى ذلك يستخدم إسلوب الملاحظه والإستقراء و الإستنباط أى أن المراجعه تبنى على الطريقه العلميه Scientific Method .

ب- الحصول على أدله إثبات وتقويمها بشكل موضوعى بإعتبار أن ذلك هو أساس عمليه المراجعه Objectively Obtaining And Evaluating Evidence ويقصد بالموضوعيه إحتفاظ المراجع بإتجاه حيادى مستقل .

جـ- التأكيدات بشأن تصرفات وأحداث إقتصاديه Assertions About Economic Actions And Events ، وتمثل تلك التأكيدات إيضاحات وإقرارات من إدارة الشركه ، ويجب أن تكون قابله للقياس الكمى لإمكان مراجعتها لأنها تتعلق بموضوع المراجعه وهى البيانات عن التصرفات والأحداث الإقتصاديه .

د- درجة التطابق بين تلك التأكيدات و معايير محدوده Degree Of Correspondence Between Assertions And Established Criteria ،فمثلاً المعايير التى تقاس عليها تأكيدات إدارة المنشأه فى ظل المراجعه الماليه أو مراجعة القوائم الماليه هى مبادئ المحاسبه المتعارف عليها .

هـ- توصيل النتائج الى المستخدمين المعنيين Communicating The Results To Intersted Users ، وحيث أن الهدف من عملية المراجعه هو تقرير يخبر القارئ بمدى تطابق تأكيدات عميل المراجعه مع المعايير التى تم الإتفاق عليها لتكون أساس التقويم.

ورغماً عن شمول التعريف السابق للمراجعه إلا أن هناك قصوراً واضحاً مازال يشوب ذلك التعريف هو عدم شموله للجوانب التاليه :-

١- مراجعة المعلومات غير المحاسبيه التي قد ينتجها نظام المعلومات الإداريه فى المنشاه و التى تعتمدعليها الإداره بجانب المعلومات المحاسبيه فى إتخاذ قراراتها .

٢- مراجعة مدى صحة وسلامة القرارات الإداريه و النظم المبنيه على المعلومات المحاسبيه أو غير المحاسبيه ، لذلك ينبغى أن تشمل المراجعه الإداريه مراجعة كافة أعمال الإداره حتى يمكن للمراجع إبداء الرأى على أساس عادل .

مفهوم المراجعه كعلم أو أحد دوائر المعارف المحاسبيه

تتطلب دراسة المراجعه بعمق حتمية معرفة طبيعتها كعلم و الدرجه التى وصلت اليها و علاقاتها بكافة دوائر المعارف الأخرى .

ولقد ظهرت المراجعه فى المجالين الأكاديمى والمهنى كنوع أو كجزء من قسم المحاسبه ، حيث لا يوجد مهنة مراجعه أو أقسام مراجعه فى الجامعه ولكن توجد وظيفة محاسب قانونى و اقسام محاسبه ، فالمراجعه تدرس ضمن المنهج الدراسى للمحاسبه ، كما أنها تتم ممارستها عن طريق المحاسبين القانونيين ولذلك ينظر اليها غالباً بأنها قسم فرعى من أقسام المحاسبه .

وعلى الرغم من وجود إرتباط كبيربين المحاسبه والمراجعه ، حيث أن المراجعين هم محاسبين أولاً وليس لأن المراجعه هى أولاً محاسبه ، فإن Matuz And Sharaf قد علقا على ذلك بقولهما :-

" أن المراجعه تعتبر علماً تحليلياً Analytical وليس علماً إنشائياً Constructive ، كما أنها تعتبر إنتقاديه وتهدف الى التحقق ، وترتبط أساساً بالقياسات و التأكيدات المحاسبيه ، تركز المراجعه على دليل الإثبات وما يؤيد القوائم والبيانات الماليه ، لذلك فإن المراجعه لديها جذورها الرئيسيه والتى لا تتمثل فى المحاسبه التى تقوم بفحص ومراجعة عملياتها وإنما فى المجال الذى تعتمد وترتكز عليه أفكارها وطرقها بشكل كبير .

من هنا تعتبر المحاسبه و المراجعه علمين ونظامين مستقلين ، حيث أنهما يقومان على أساسين غير مرتبطين بالإضافه الى هياكل معرفيه غير متماثله ، حيث تتضمن المحاسبه تجميع وتلخيص وتقرير وتفسير البيانات الماليه ، على النقيض تقوم المراجعه بإستخدام نظرية الإثبات – تماماً مثلما تستخدمها المهنه القانونيه للتحقق من المعقوليه الشامله (العادله) لعرض القوائم الماليه ، وكما هو موضح فى الشكل رقم (٢) تعتبر مبادئ المحاسبه المقبوله والمتعارف عليها هى بمثابة الرابطه بين المحاسبه والمراجعه ، فعند تقييم عدالة تصوير القوائم الماليه – يستخدم المراجعون تلك المبادئ كمعيار ، من هنا يجب أن يكون المراجعون خبراء فى الأمور المحاسبيه ، مع ذلك فإن التركيز الأساسى للمراجعه يتمثل فى جمع وتقييم أدلة الإثبات .

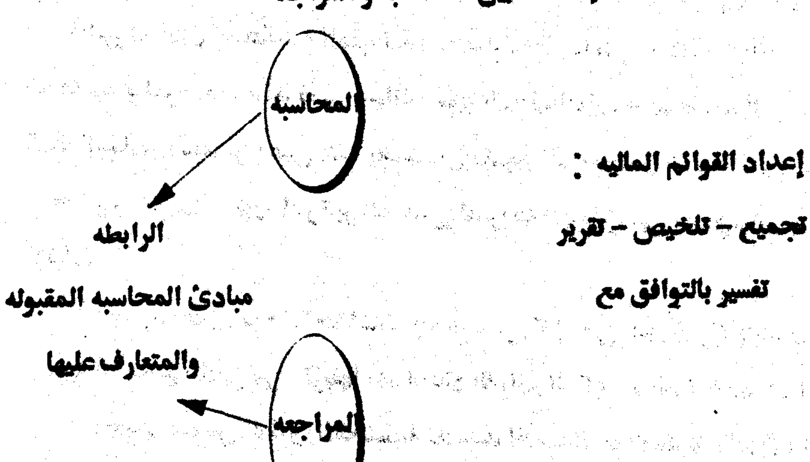
بعباره أخرى توجد إختلافات جوهريه فى كل من الطرق والأهداف بين العمليه المحاسبيه التى عن طريقها يتم إعداد القوائم الماليه ومراجعة هذه القوائم .

حيث تتضمن الطرق المحاسبيه تحديد الأحداث و العمليات الماليه التى تؤثر على الوحده ، ثم قياس هذه البنود وتسجيلها وتبويبها وتلخيصها فى السجلات المحاسبيه ، تتمثل نتيجة تلك العمليه فى إعداد وتوزيع القوائم الماليه وأنواع أخرى من التقارير المحاسبيه ، يمكن القول بأن الهدف النهائى للمحاسبه هو توصيل البيانات الماليه الملائمه و الصالحه التى ستكون نافعه عند إتخاذ القرار ات ، لذلك فالمحاسبه هى عملية خلق بيانات ومعلومات ، بينما تتضمن مراجعة القوائم لماليه الحصول على وتقييم أدلة الإثبات المرتبطه بالقواءئم الماليه لإدارة الواحدة، وتنتهى عملية المراجعه بإصدار تقرير يتضمن رأى المراجع عن ما إذا كان عرض القوائم الماليه قد تم بعداله وبالإتساق مع مبادئ المحاسبه المقبوله و المتعارف عليها، فبدلاً من خلقمعلومات جديده فإن المراجعه تضيف الثقه على المعلومات المحاسبيه وزيادة قيمتها عن طريق تقويم تلك المعلومات بطريقه إنتقاديه وتوصيلها الى المستخدمين .

يوضح شكل رقم (٣) العلاقه بين المحاسبه و المراجعه فى عملية التقرير المالي.

شكل رقم (٢)

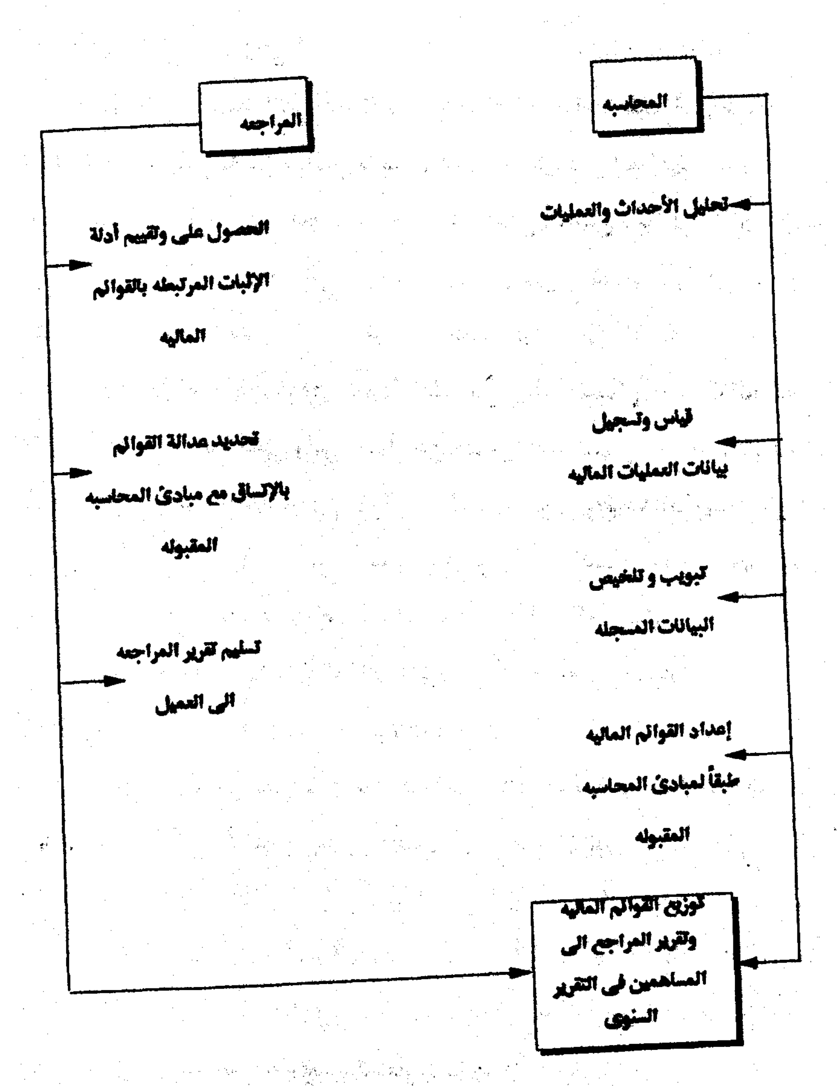
الإختلاف بين المحاسبه و المراجعه



بإيجاز يمكن القول بأن المراجعه تأخذ كثير من علوم أخرى أكثر مما تأخذه عن المحاسبه ذاتها ، بعباره أخرى فإن المراجعه تأخذ طبيعة العلوم الشامله حيث أنها تستقى كثيراً من حقول المعرفه الأخرى ولا يمكن أن تكون قسماً مستقلاً فى أى حقل أكبر ، فمثلاً تعتمد طبيعة أدلة الإثبات لحد كبير على نظرية الإحتمالات و الرياضيات ، كما يمكن القول أيضاً بأن المراجعه علم تطبيقي يحقق هدفه النهائي على المستوى الميداني العملي.

شكل رقم (٣)

العلاقه بين المحاسبه والمراجعه



٣/١/١ خدمات مهنة المحاسبه والمراجعه القانونيه

عادة يتم تأهيل المحاسبين القانونيين بالشكل الذى يسمح لهم بأداء عديد من الخدمات ، يمكن تبويب هذه الخدمات الى خدمات تتعلق بإبداء الرأى ، وخدمات بخلاف إبداء الرأى .

١/٣/١/١ خدمات إبداء الرأى : Attest Services

خلال فترات مهنة المراجعه الأولى كانت هناك حاجه قليله الى خدمات إبداء الرأى ، كما لم يكن هناك قوانين تتطلب إبداء الرأى عن القوائم الماليه ، من هنا كانت المراجعه - خلال هذه الفتره - تؤدى بشكل أساسى تلبيه لرغبة إدارة المنشاه وهى المالكه لها فى ذات الوقت ، من ثم فإن كل إهتمام المراجع موجهاً نحو إكتشاف الأخطاء و الغش الذى يمكن أن يحدث عن طريق العاملين .

ومع بداية العشرينات ومع حدوث تطور فى بيئة الأعمال ، بدأت المنشآت فى الإعتماد بشكل واضح على رأس المال من جمهور المستثمرين - والذى أخذ بصفه عامه شكل الأسهم المباعه الى طرف ثالث لا يمارس وظيفه إداريه ، وازاء هذا التطور بدأ هدف المراجعه هو الأخر يتطور من مجرد إكتشاف الأخطاء و الغش الى إبداء الرأى ، أو تحديد مدى صدق وعدالة وعرض القوائم الماليه .

بوجه عام تنقسم خدمات إبداء الرأى الى أربعة أنواع رئيسيه :

أ - المراجعه Auditing

النموذج الرئيسى لخدمة عملية المراجعه هى عملية مراجعة القوائم الماليه ، يتضمن هذا النوع الحصول على وتقييم أدلة الإثبات المرتبطه بالقوائم الماليه التاريخيه للوحده ، و التى تتضمن تأكيدات ومزاعم إدارة تلك الوحده ، تأسيساً على المراجعه تقوم منشأة المحاسبه القانونيه بإصدار رأى عن ما إذا كانت القوائم قد تم عرضها وتصويرها بشكل عادل وصادق بالتوافق مع المعايير المقررة أم لا - وهى عادة مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

ب-خدمات الفحص Examination

يستخدم إصطلاح الفحص لوصف الخدمات الأخرى التى تبلغ ذروتها فى التعبير عن الرأى عما اذا كان تأكيد طرف أخر يتوافق مع المعايير المحدده أم لا ، وكأمثله على ذلك فحص المعلومات الماليه المتوقعه (التنبؤات) ، و الفحص لأغراض تحديد ما إذا كانت نظم الرقابه الداخليه لأحد الوحدات تتوافق مع المعايير المحدده عن طريق الهيئات الحكوميه أو القانونيه .

جـ- خدمات الفحص التحليلى Analytical Review

تتكون خدمة الفحص التحليلى للقوائم الماليه من الإستفسارات والإستعلام من إدارة الوحده الإقتصاديه ، بالإضافه الى تطبيق الإجراءات التحليليه التى تتضمن تحليل الإتجاه و النسب والمؤشرات التى تبين العلاقه بين البيانات الوارده بالقوائم الماليه ، والغرض من خدمات الفحص التحليلى إعطاء ضمان سلبى Negative Assurance فى مواجهة الرأى الإيجابى الذى يتم توفيره عند إجراء عملية المراجعه ، فبدلاً من ذكر أن القوائم الماليه تم عرضها بصدق وعداله مع مبادئ المحاسبه المتعارف عليها ، فان التقرير المرتبط بالفحص التحليلى للقوائم الماليه يشير الى أن المراجع يبدى رأياً عما إذا كان من المطلوب إجراء تعديلات جوهريه على القوائم الماليه كى تتفق وتتسق مع المبادئ المحاسبيه المتعارف عليها أو أى أسس أو قواعد محاسبيه ، أحياناً ما يتم أداء تلك الخدمات على القوائم الدوريه أو المرحليه للشركات العامه أو القوائم السنويه للشركات غير العامه (الشركات التى لا تطرح أوراقها الماليه فى الأسواق الماليه) .

د-الإجراءات المتفق عليها Agreed-Upon Procedures

يعتبر نطاق العمل عند أداء الإجراءات المتفق عليها أقل منه عند أداء خدمة المراجعه أو الفحص ، فعلى سبيل المثال فقد يتفق العميل و منشأة المحاسبه القانونيه على أن إجراءات معينه سوف يتم أداءها فقط على عناصر معينه فى القوائم الماليه ، بالنسبه لهذا النوع من الخدمه يمكن أن تصدر منشأه المحاسبه القانونيه

ملخص بالنتائج أو تأكيد سلبي مشابه ومماثل لذلك الذى تم وصفه بالنسبه لخدمة أو ضمان الفحص التحليلي .

٣/٣/١/١ خدمات بخلاف إبداء الرأي : Nonattest services

الأنواع المختلفه للخدمات بخلاف إبداء الرأى التى يتم تقديمها عن طريق منشآت المحاسبه القانونيه هى خدمات المحاسبه ، و الضرائب والإستشارات الإداريه، الخصائص الشائعه لتلك الخدمات تتمثل فى أنها لا تؤدى الى التعبير عن أو إبداء الرأى ، الضمان السلبى ، ملخص النتائج أو أى شكل آخر من الضمان .

وفيما يلى إبراز طبيعة تلك الخدمات على النحو التالى :-

أ- الخدمات الضريبيه Tax Services

تمثل تلك الخدمات جانباً هاماً من إجمالي الخدمات التى تقدمها مكاتب وشركات المراجعه ، خاصة وأن تلك الخدمات تكون على علاقه مباشرة بالبيانات المحاسبيه ، وتلك الخدمات تتراوح عادة ما بين إعداد الإقرارات الضريبيه بكافة أنواعها الى خدمات التخطيط و الفحص الضريبى ، وهناك بعض شركات المراجعه وبعض المراجعين و المحاسبين القانونيين الذين تخصصوا فى تلك الخدمه لدرجة أنها أصبحت تمثل الجزء الأكبر من مجموعه ما يقدمونه من خدمات ، ونظراً لأهمية هذا النوع من الخدمات فقد أنشأ المجمع الأمريكى للمحاسبيين القانونيين لجنه خاصه بمسؤليات وممارسة الخدمات الضريبيه Committee On Responsibilities And Tax Practices ، وقد صدر عدة نشرات تعرف وتحدد مسؤليات المحاسب القانونى عند ممارسة مثل هذا النوع من الخدمات .

ب- خدمات الإستشارات الإداريه Management Advisory Services (MAS)

نظراً لخدمة المراجع والمحاسب القانونى نتيجة مراجعة عمليات عملائه المختلفين، فضلاً عن خبرته فى تصميم النظم المحاسبيه وتفسير وتحليل البيانات الماليه ، من ثم كان الأمر الطبيعى التزايد المستمر فى الطلب على خدمات ذلك المراجع فى مجال الإستشارات الإداريه ، وتتضمن هذه الخدمات تحليل النظم

وتحسين وتطوير النظم الموجودة حالياً ، وتصميم النظم المحاسبيه ، وفى بعض الأحيان مساعدة العملاء فى الحصول على بعض المهارات و الكوادر الإداريه المؤهله بشكل مرتفع .

وعندما يقوم المحاسب القانونى بأداء تلك الخدمات فإنه يقوم بالعمل كخبير خارجي للشركه ، حيث يجب ألايقوم بإتخاذ قرارات إداريه ، وعادة ما توجد الكفاءات اللازمه لتقديم هذا النوع من الخدمات -فقط- بشركات المراجعه الكبيره، حيث تكون هناك أقسام مستقله لأداء هذه الخدمات ، ولطبيعه هذة الخدمات التى قد تكون مختلفه عن مجال المراجعه أو المحاسبه ، فأن العاملين فى مجال تلك الخدمات قد يكون إتصالهم قليل أو منعدم بالعاملين فى مجال المراجعه أوالضرائب أو الخدمات الأخرى بخلاف المراجعه بنفس شركة المحاسبه القانونيه .

وقد أنشأ المجمع الأمريكى للمحاسبيين القانونيين لجنه تسمى لجنة الخدمات الإستشاريه الإداريه لتوفير إرشادات للقائميين بتلك الخدمات ، حيث أصدرت تلك اللجنه نشرات عن المعايير التى يتم فى ضوءها قياس وتقييم ما يقدم من خدمات .

وقد عرف المجمع الأمريكى للمحاسبيين القانونيين تلك الخدمات الإستشاريه بأنها الإستشارات المهنيه التى تهدف أساساً الى تحسين كفاءة وفاعلية إستخدام العميل للطاقات و الموارد المتاحه له بما يحقق أهداف التنظيم ، وبعبارة أخرى تتعلق تلك الخدمات بالمجالات الأتيه :

- نصح الإداره وتقديم المشوره لها بخصوص تحليل وتخطيط وتنظيم وتنفيذ ورقابة الوظائف المختلفه بالتنظيم .

- تقييم أو إعادة النظر فى التطوير المقترح للسياسات و الإجراءات و النظم والطرق و العلاقات التنظيميه .

- تقديم الأفكار و المفاهيم وطرق الأداره الجديده للعميل .

نظراً لان طبيعة تلك الخدمات تجعل من المحاسب يلعب المدافع أو المؤيد عن عميله ، مما قد يترتب عليه التضحيه بقدر من الموضوعيه المطلوبه من المحاسب، وخاصة أنه سيؤدى أيضاً خدمة المراجعه لنفس العميل فقد أدى ذلك

الى تعريض مهنة المحاسبه القانونيه الى النقد ، حيث من غير الممكن تقديم الخدمات الإستشاريه للعملاء و المحافظه فى نفس الوقت على الإستقلال والحياد ، ولهذا السبب فقد قامت لجنة الخدمات الإستشاريه بتعريف دور المحاسب فى تقديم هذة الخدمات بشكل أكثر وضوحاً ودقه ، وكذلك فقد أصدرت عدة نشرات متتاليه بالمعايير التى تحكم ممارسة تلك الخدمات ، وتساعد المحاسب على التمسك بالمعايير التى تحكم ممارسة تلك الخدمات وتجعل المحاسب يتمسك بالمعايير العامه والفنيه لمهنة المحاسبه .

فعلى الرغم من أن المحاسب القانونى يقدم له المشوره و النصح الفنى ، وقد يساعده على تنفيذ تلك الإقتراحات ، إلا أن المحاسب ما زال مهنياً ، بمعنى أن يحافظ على موضوعيته وحياده ، ومن هنا يكون من المهم تحديد الدور الذى يجب أن يقوم به المراجع القانونى ، حيث يجب ألا يقوم بدور التابع أو المسيطر فى علاقاته بالعميل ، وإنما يجب أن يلعب دور الناصح والإستشارى فقط ، أما متخذ القرارات فيجب أن يكون العميل نفسه ، ولا شك فإن هذه النقطه يجب أن تكون واضحه كما يفضل أن تكون مكتوبه بخطاب التعاقد و الذى يجب أن يتضمن :

-طبيعة المهمه المطلوبه من المراجع بالتحديد .

-المهام التى لا يكون من المتوقع أن يقوم المراجع بأدائها .

- نوعية الإتصال أو التقرير الذى يتوقع العميل الحصول عليه .

-الوقت اللازم لأداء المهمه .

- ما إذا كان المراجع سيعقد إجتماعات مع مجلس الإداره لإبلاغه شفهياً بالنتائج التى توصل اليها .

-الأتعاب التى يتقاضاها المراجع مقابل قيامه بتلك المهمه .

جـ- خدمات المحاسبه Accounting Services

تقوم بعض مكاتب المراجعه (عن طريق إنشاء أقسام بها) وكذلك بعض مكاتب المراجعه الصغيره بالتعاقد مع العملاء لأداء مجموعه من الخدمات المحاسبيه و التى تتراوح ما بين إمساك الدفاتر وإعداد قيود اليوميه وإجراء عمليات الترحيل وإعداد

القوائم الماليه سواء كان ذلك يدوياً أو إليكترونياً الى إعداد وإستيفاء الإقرارات الضريبيه ، ومن هنا فإن وظيفة المحاسب القانونى تكون كمستشار مالى وضريبى وماسك للدفاتر فى آن واحد ، وتعتبر منشاه أو مكتب المحاسبه القانونيه بمثابة بديل أو مكمل للعاملين بالعميل ،هذا وتنقسم تلك الخدمات المرتبطه بالقوائم الماليه غير المراجعه للمنشآت الصغيره غير المساهمه الى نوعين ، الأول يمثل المستوى الأدنى وهو الجمع والاعداد Compilation ، وينحصر فى إعداد القوائم الماليه من البيانات الوارده بسجلات العميل ، أما الثانى فهو يمثل المستوى الأعلى وهو يتعلق بالفحص التحليلى للقوائم الماليه Review ، كما سبق شرحها حيث يتضمن الفحص التحليلى للقوائم الماليه للعميل .

ويقتصر إجراء الجمع والإعداد Compilation عادة على تفهم نشاط العميل وإعداد القوائم الماليه ، ثم التحقق من خلوها من الأخطاء الهامه الواضحه ، وبالتالى فليس من الضرورى إبداء رأى أو تأكيد فى هذا الصدد ، مع ذلك فإن المحاسب القانونى مسؤلاً عن تصحيح و الإفصاح عن أية إنحرافات عن المبادئ المحاسبيه المتعارف عليها .

وقد أنشا المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين لجنة شئون خدمات المحاسبه و الفحص التحليلى لمراقبة وتنظيم الخدمات الأخرى ، بخلاف التى تقدمها شركات المراجعه أو المحاسبه القانونيه ، كالإستجابه للإنتقادات التى كانت تثار بخصوص عدم الإهتمام بوضع المعايير اللازمه فى مجال الخدمات بخلاف المراجعه ، حيث تم إصدار أربعة نشرات تتضمن معايير خدمات المحاسبه و الفحص التحليلى Statement On Standards For Accounting And Review Services (SSAPS)

٤/١/١ أنواع عمليات المحاسبه و المراجعه القانونيه Types Of Audits

يمكن تقسيم عمليات المراجعه من وجهتى نظر ، الأولى حسب الهدف من الوظيفه المؤداه ، أما الثانيه وفقاً لدمج الأفراد أو المجموعه التى تؤدى عمليه المراجعه ، بالنسبه للتقسيم الأول يمكن تبويب عمليات المراجعه الى مراجعة قوائم

ماليه ، مراجعة إلتزام ، مراجعة تشغيليه ، بينما يمكن تصنيف عمليات المراجعه حسب التقسيم الثالى الى مراجعه خارجيه ، مراجعه داخليه ، مراجعه حكوميه .

١/٤/١/١ مراجعة القوائم الماليه ، مراجعة الإلتزام ، المراجعه التشغيليه :

يوضح الشكل البيانيرقم (٤) العلاقه بين مراجعـة القوائـم الماليـه ومراجعـة الإلتزام و المراجعه التشغيليه .

(أ) مراجعة القوائم الماليه Financial Statement Audit

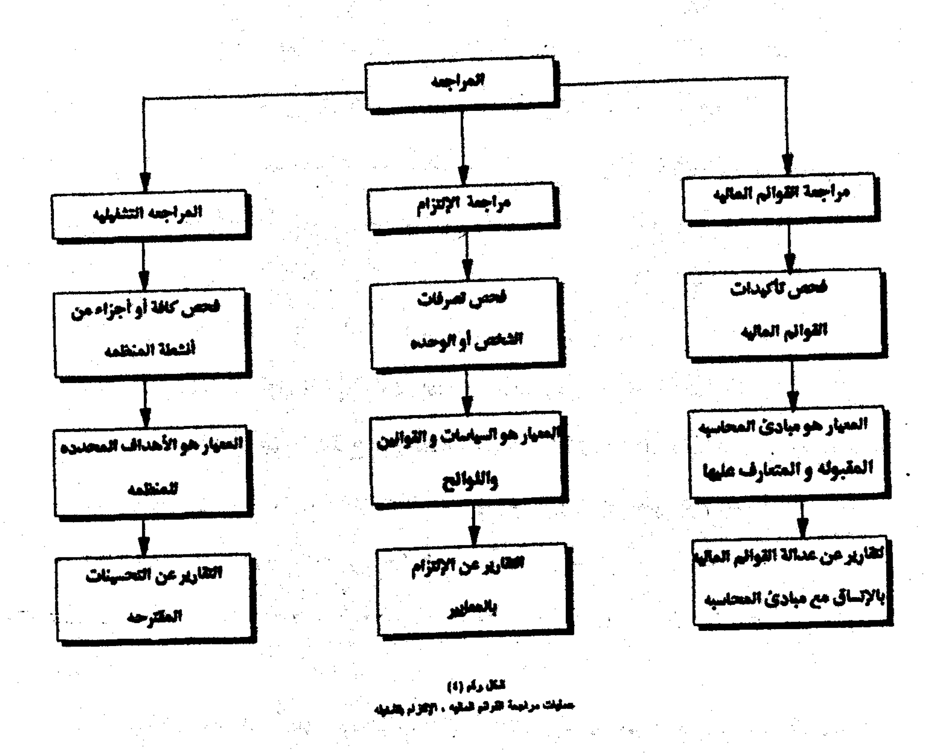
تتضمن تلك العمليه الحصول على وتقييم أدلة الإثبات بشأن القوائم الماليه للمنشاه لأغراض التعبير عن رأى بخصوص ما إذا كانت قد عرضت وتم تصويرها بعداله بالتوافق مع المعايير المقرره – وعادة ما تتمثل فى مبادئ المحاسبه المتعارف عليها و المقبوله بوجه عام ، يتم أداء هذا النوع من عملية المراجعه عن طريق المراجعيين الخارجيين External Auditors الذين يتم تعيينهم عن طريق الشركة التى تكون قوائمها الماليه محل المراجعه ، يتم توزيع نتائج عمليات مراجعة القوائم الماليه على مدى واسع من المستخدمين على سبيل المثال المساهمين ، الدائنين ، و التنظيمات الحكوميه و الجمهور العام .

(ب) عملية مراجعة الإلتزام Compliance Audit

تتضمن عملية مراجعة الإلتزام الحصول على أو تقييم أدلة الإثبات لتحديد ما إذا كانت أنشطه ماليه أو تشغيليه معينه لإحدى الوحدات تتوافق مع ظروف وقواعد أو لوائح و تعليمات محدده ، تتبع المعايير المقرره فى ذلك النوع من عملية المراجعه من مجموعه مختلفه من المصادر ، على سبيل المثال قد تقوم إداره المنشاه بتحديد إجراءات رقابيه داخليه مثل إيداع كافة المتحصلات النقديه بالبنك ، او إشتراط وجود توقيعين على الشيكات المحرره ، بالإضافه لذلك قد تحدد الإداره مجموعه من السياسات أو القواعد للرقابه على العمل الإضافى ، المشاركة فى خطة المعاشات الحد من آثار وتعارض المصالح .

عملية مراجعه الإلتزام التى تتأسس على معايير مقرره عن طريق الإداره قد تحدث غالباً أثناء السنة ، هذا النوع من عمليه المراجعه يتم أداءه عن طريق موظفى

الشركه الذين يقومون بأداء وظيفة المراجعه الداخليه Internal Audit Function بغرض معرفة مدى التزام العاملين بتنفيذ السياسات الإداريه .



الشكل رقم (٤)
عمليات مراجعة القوائم الماليه ، الإلتزام والتشغيليه

قد تتأسس عمليات مراجعة الإلتزام أيضاً على معايير مقرره عن طريق الدائنين ، على سبيل المثال قد يستلزم عقد السند أو القرض الحفاظ على نسبة تداول محدده وسداد دفعات دوريه طبقاً لشروط إصدار السند .

ربما يكون التطبيق الذائع الإنتشار لعمليات مراجعة الإلتزام يرتبط بمعايير مقرره عن طريق التنظيمات الحكوميه ، حيث يكون مطلوباً من منشآت الأعمال والتنظيمات التى لاتهدف الى تحقيق أرباح أو الوحدات الحكوميه والأفراد أن

يقوموا بإثبات التوافق مع التعليمات و اللوائح التى لاتعد أو تحصى Myriad Regulation ، من أمثلة ذلك عمليه الاقرارات الضريبيه التى يقوم بها الفاحص لتحديد مدى تمشى الإقرار مع قوانين الضرائب و التعليمات المرتبطه ، وكذلك ما تقوم به أجهزة الرقابه الماليه الحكوميه مثل الجهاز المركزى للمحاسبات بمصر أو مكتب المحاسبه العامه فى الولايات المتحده الأمريكيه بغرض مراجعة الأداء المالى والإدارى للأجهزه الحكوميه وبصفه عامه يتم التقرير عن النتائج فى عملياتمراجعة الإلتزام الى السلطه أو الجهة التنظيميه التى قامت بتحديد المعايير المقرره .

(جـ) عملية المراجعه التشغيليه : Operational Audit

تتضمن عملية المراجعه التشغيليه الحصول على وتقييم أدلة الإثبات المتعلقه بالأنشطه التشغيليه للمنظمه للإرتباط بأهداف محدده ، أحياناً ما يشار الى هذا النوع من عملية المراجعه بإصطلاح مراجعة الأداء Performance Audit أو عملية المراجعه الإداريه Manegment Audit ، يتوقع أن يقوم المراجع عند أداءه لعملية المراجعه التشغيليه بإجراء فحص موضوعى وتحليل شامل لعمليات محدده ، حيث قد يكون نطاق عملية المراجعه شامل للمنظمه كلها أو قد يكون لقطاع أو مجموعه فرعيه منها .

قد تكون عمليات المراجعه التشغيليه أو الإداريه مطلوبه عن طريق الإداره أو طرف ثالث ، ويتم التقرير عن نتائج تلك العمليه الى الطرف الذى طلب إجراء هذا النوع من عملية المراجعه .

كما يوضح الشكل التالى رقم (٥) تحليل مقارن للإختلافات الجوهريه بين عمليات مراجعة القوائم الماليه وعمليات مراجعة الإلتزام و المراجعه الإداريه ، تجدر الإشاره الى أن التأكيدات أو المزاعم التى تربط بالنوعين الأخريين لعمليات المراجعه هى مجرد أمثله للتأكيدات التى يمكن إجرائها .

جدول رقم (٥)

عملية المراجعه	طبيعة التأكيد	المعايير المقرره	درجة التطابق	المستخدمين الرئيسيين لتقرير عملية المراجعه
عملية مراجعة القوائم الماليه.	بيانات القوائم الماليه للوحده .	مبادئ المحاسبه المتعارف عليها و المقبوله قبولا عاما.	العداله	المساهمون و الدائنون ، التنظيمات القانونيه ، الجمهور العام
عملية مراجعة الإلتزام .	معلومات دخل الإقرار الضريبى الموحد .	القانون الضريبى ولائحته وتعليمات المصلحه .	الصحة والشرعيه	مصلحة الضرائب
عملية المراجعه الإداريه والتشغيليه	الرقابه على الجوده	معايير الرقابه على الجوده المقرره عن طريق الإداره .	الأحكام	الإداره

٣/٤/١/١ المراجعه الداخليه والخارجيه والحكوميه :

(أ) المراجعه الخارجيه : External Auditing

لا يعتبر المحاسبون القانونيون عاملين بالتنظيمات التى يقوموا بمراجعة تاكيداتها ، ويقدم المراجعون الخارجيين خدمات مراجعه محايده على أساس تعاقدى Contractual Basis ، الا أن غالبية ما يقوم المحاسبون القانونيون بأداءه هو مراجعة قوائم ماليه – بمعنى فحص القوائم الماليه لإبداء رأى فى عدالتها وصدقها بالإتساق مع مبادئ المحاسبه المقبوله والمتعارف عليها .

(ب) المراجعه الداخليه Internal Auditing

على النقيض – تعتبر المراجعه الداخليه هى عباره عن وظيفة التقييم المحايد المقرر داخل المنظمه لفحص وتقييم أنشطتها ، ويعتبر المراجعيين الداخليين مجرد عاملين بالمنظمه ، مع ذلك فهناك مقاييس معينه تؤخذ فى الإعتبار لإعطاء هؤلاء المراجعين درجه معينه من الحياد ، فمثلاً فى كثير من التنظيمات يقوم المراجعون الداخليون بإعطاء تقاريرهم مباشرة الى لجنة المراجعه .

يمكن أداء كل من مراجعة الإلتزام والمراجعه التشغيليه عن طريق المراجعين الداخلين للشركه . يقوم هؤلاء المراجعين بقياس درجة أداء وظائف المنظمه بالتوافق مع المعايير الإداريه المحدده ، كثير من هؤلاء المراجعين أيضاً يقوم بأداء وظائف المراجعه التشغيليه لمنظماتهم .

(جـ) المراجعه الحكوميه Government Auditing

يقوم أعضاء الوحدات الحكوميه بأداء عملية مراجعة لمختلف الوظائف التنظيميه لعديد من الأسباب :

-تقوم الوحدات الحكوميه بمراجعة المشروعات لتحديد ما إذا كانت ضرائب المبيعات يتم تحصيلها و سدادها طبقاً للقوانين واللوائح المقرره أم لا (نوع آخر من مراجعة الإلتزام)

-ديوان المحاسبه العام GAO الذى يقوم بإعداد تقارير يقدمها لمجلس الشعب (أو الكونجرس) حيث يقوم بمراجعة البرامج والوظائف و الأنشطه للوحدات الحكوميه تتضمن تلك الأنواع من عمليات المراجعه :

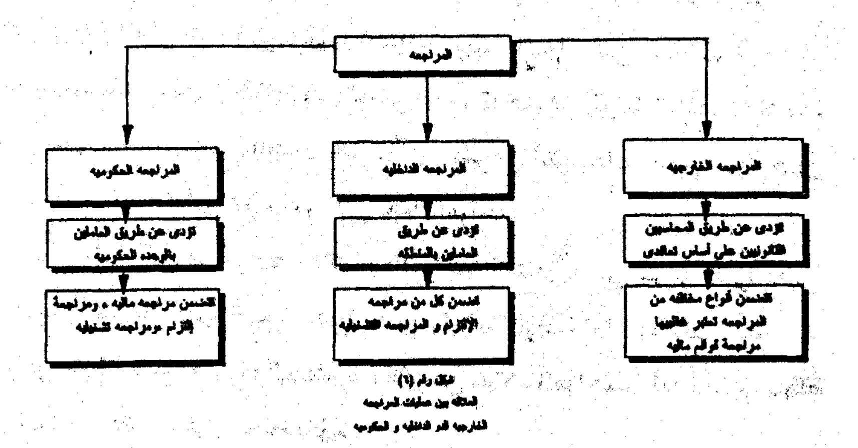
- مراجعه ماليه Financial Audit

حيث يتم فحص العمليات الماليه ، الحسابات ، التقارير ، لتحديد مدى عدالة تصويرها والإلتزام بالقوانين واللوائح المقرره .

-مراجعة أداء Performance Audit

وهى أحد أنواع المراجعه التشغيليه ، حيث يتم فحص كفاءة وفاعلية إستخدام الموارد .

ويوضح الشكل البيانى رقم (٦) العلاقه بين الأنواع الثلاثه من عمليات المراجعه (الخارجيه ، الداخليه ، الحكوميه) .



شكل رقم (٦)
العلاقه بين عمليات المراجعه
الخارجيه الداخليه و الحكوميه

الفصل الثانى

أهمية وقيود مهنة المحاسبة
والمراجعة القانونية والتطورات فى أهدافها

١/٢/١ أسباب الحاجة إلى مهنة المراجعة

نشأت مهنة المحاسبة المراجعة القانونية إستجابة أو تلبية إلى الفحص الحيادى للبيانات والمعلومات الماليه ، وحتى يتم تقديم تلك الخدمة يسعى المحاسب أو المراجع القانونى بشكل موضوعى وحيادى إلى جمع أدلة الإثبات المتعلقة بالمزاعم الإقتصادية موضوع التحقيق (تلك الأدلة التي تتكون من البيانات المحاسبية الأساسية فضلاً عن المستندات) وتقييمها بجانب مقارنة تلك التأكيدات والمزاعم مع المعايير المقررة (بما فى ذلك المبادئ المحاسبية المتعارف عليها) ، والتوصل إلى نتيجة تقرر ما إذا كانت تلك المزاعم قد عرضت بصدق وعدالة أم لا.

والباحث فى التطور التاريخى لأهداف مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية يستطيع أن يتلمس تطوراً ملحوظاً فى هذا الصدد ، حيث يمكن إبراز هذا التطور فى ثلاثة أهداف رئيسية على النحو التالى :-

- إكتشاف أو منع الأخطاء والمخالفات .
- إبداء الرأى .
- تحقيق الكفايه للوحدات الإقتصادية وتوفير الرفاهيه للمجتمع .

ولاشك فأن مهنة المراجعة لن تكون موجودة ما دام هناك طلب متزايد عليها ، رغماً عن ذلك فهناك قيود وحدود مرتبطة بأداء مهنة المراجعة ، وفيما يلى إبراز لأهمية المراجعة وحدودها .

١/١/٣/١ أسباب الحاجة لإجراءات المراجعة

يجب أن يتم تحديد الأسباب التى يرتكز عليها آداء عمليات مراجعة القوائم الماليه ، والفوائد المشتقة من وراء ذلك ، فمثل عمليات المراجعة هذه لن تكون موجودة بالطبع إذا لم يكن هناك طلب عليها فى المجتمع .

وقد أشارت قائمة مفاهيم قائمة المحاسبة الماليه رقم (٢) الصادرة عن طريق مجلس معايير المحاسبة الماليه) Financial Accounting Standards Board (FASB) إلى أن هناك خاصيتين أساسيتين تتميز بها المعلومات المحاسبية المفيدة لعملية إتخاذ القرار هما الملائمة وإمكانية الإعتماد والصلاحية Relevance And Reliability ، ويتطلع مستخدموا القوائم الماليه عادة إلى تقرير المراجع المحايد لضمان الوفاء بهاتين الصفتين الهامتين .

أيضاً أصدر المعهد الأمريكى للمحاسبة (AAA) بيان بمفاهيم المراجعة الأساسية ، حيث وصف البيان الحالات الأربعة التى تخلق الطلب على المراجعة .

١- وجود تعارض فى المصالح Conflicts Of Interest والأهداف بين كل من معدى المعلومات الماليه (المديرين) والأطراف الخارجية المستخدمة لتلك المعلومات (الملاك ، الدائنون ، وأى مجموعة تمثل طرف ثالث) ، فحتى يطمئن المستخدمون الخارجيون لتلك المعلومات ويضمنوا صدقها وشمولها وإتساقها وعدم تحيزها ، يجب أن تخضع هذه المعلومات للفحص والتدقيق الحيادى ، ومن هنا كان لابد من الإعتماد على محاسب مهنى وحيادى للقيام بالمراجعة الحيادية للقوائم المالية وإبداء الرأى الفنى فى عدالة ومدى إمكانية الإعتماد على تلك القوائم المالية .

٢- يمكن أن يكون للمعلومات نتائج إقتصادية مادية تفيد متخذ القرار ، حيث تمثل القوائم الماليه المنشورة مصدراً هاماً - بل وفى بعض الحالات تعتبر المصدر الوحيد

للمعلومات التى يعتمد عليها المستخدمون فى إتخاذ القرارات . فعند إتخاذ القرارات الجوهرية المرتبطة بالإستثمار والتمويل وغيرها من القرارات - يحتاج المستخدمون قوائم ماليه تتضمن بيانات أكثر ملائمة - ما أمكن ذلك . وقد تم الإعتراف بتلك الحاجة عن طريق متطلبات الإفصاح الضرورية والتى فرضتها المنظمات المهنية أو هيئة تنظيم تداول الأوراق الماليه على الشركات التى تخضع لها . وقد أصبح مستخدموا القوائم الماليه يتطلعون للمراجع المحايد لضمان أن تلك القوائم قد أعدت بالتوافق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ، وأن هذه القوائم قد تضمنت الإفصاحات التى تعتبر ضرورية ومقبولة للمستخدمين .

٣- غالباً ما تكون الخبرة المهنية مطلوبة لإعداد المعلومات والتحقق من صحتها .

حيث أصبحت كل من العملية المحاسبية وعملية إعداد القوائم المالية أمراً معقداً للغاية ، وكأمثلة على تلك الحقيقة عملية المحاسبة والتقرير عن الأرباح لكل سهم ، عقود التأجير والمعاشات .

وكلما كانت تلك العمليات معقدة - كلما إرتفعت مخاطر سوء التفسير وكلما زادت إحتمالات وفرص وجود أخطاء غير عمدية . من ثم فإن المستخدمون وجدوا أنه من الصعوبة أو حتى من المستحيل تقييم جودة القوائم المالية .

طبقاً لذلك فقد تطلعوا إلى المراجع المحايد الذى يقوم بالتقرير عن تلك القوائم لضمان جودة المعلومات التى يحصلون عليها .

٤- كثيراً ما يمنع المستخدمين مباشرة من تقييم جودة المعلومات حيث أن هناك لدى قليل من المستخدمين إمكانية الإقتراب المباشر من السجلات المحاسبية التى يتم إعداد القوائم المالية فى ضوئها ، وحتى فى الحالات التى يكون فيها تلك السجلات متاح الحصول عليها لأغراض تدقيقها ، فإن القيود والمحددات المرتبطة بالوقت والتكلفة تؤدى إلى منع المستخدمين من التقييم المباشر لجودة القوائم المالية ، فى مثل هذه الظروف يكون لهؤلاء المستخدمين بديلين هما (أ) قبول جودة البيانات المحاسبية بثقة تامة أو (ب) الإعتماد على رأى طرف ثالث ، ولا شك

فأن المستخدمون يفضلون بوضوح البديل الثانى فى حالة وجود قوائم ماليه تتضمنها التقارير السنوية المنشورة .

نتيجة إجتماع تلك المواقف الأربعة معاً - تنشأ الحاجة الماسة إلى المراجعة المحايدة ، على وجه التحديد يمكن تجميع الأسباب والفوائد المشتقة من عمليات مراجعة القوائم الماليه بثلاث طرق هى : -

إحتياجات المستثمر الحالى والمرتقب

The Needs Of The Present And Potential Investor

فعند دراسة القيام بإستثمار فى الأوراق المالية لإحدى الشركات ، يتطلب الأمر إجراء تحليل مالى ملائم للقوائم المالية ، إلا أنه ليس هناك ضمان كاف بأن تلك القوائم قد تم عرضها بأمانه وصدق بسبب عدم وجود معرفة لدى المستثمرين بخصوص النظام المحاسبى الذى ينتج تلك القوائم ، حيث تعتبر أحد المشاكل المحتملة فى عدم التيقن من أن بعض المعلومات قد تم حذفه على سبيل المثال إلتزام عرضى هام - من هنا توجد صعوبة فى تحديد ما إذا كانت القوائم الماليه عادلة أو غير مضللة .

يتمثل واجب المراجعين الحياديين فى تقديم رأى خبير غير متحيز للمستثمر المرتقب بخصوص عدالة تصوير القوائم الماليه ، بإعتبار أن هؤلاء المراجعين ذو تأهيل علمى وعملى ، كما أنهم على مقدرة لفحص السجلات الضرورية وتجميع أدلة الإثبات الكافية بالإضافة إلى أنهم محايدين ومستقلين عن الإدارة .

نظرية الوكالة Stewardship And Agency Theory

بالإضافة إلى إحتياجات المستثمر الحالى والمرتقب ، فأن نظرية الوكالة تشرح أيضاً الحاجة إلى عملية المراجعة ، حيث تشير تلك النظرية ضمناً إلى أن مدير (بالإضافة إلى الملاك) الشركة يرغب فى أن تضيف عملية المراجعة الثقة والمصداقية على القوائم الماليه وإيضاحاتها ، وتعتبر إحتياجات الملاك واضحة بشكل معقول ،وغنى عن الذكر فأن رغبة مدير الشركة فى إتمام عملية المراجعة تنشأ من الحقيقة النابعة من أن المدير يعتبر وكيلاً عن المالك ، لذلك فهناك تعارض حقيقى أو مدرك بين

الأهداف العامة أو الفرعية لكل طرف ، حيث قد يحاول الملاك أن يقوموا بتعويض آثار ذلك النزاع المدرك عن طريق تخفيض مكافأة المدير ، بينما قد يقوم المدير بتخفيف هذا الإحساس بالنزاع عن طريق أن يكون لديه إيضاحات ومزاعم تم مراجعتها عن طريق طرف حيادى ، ومن ثم فأن الملاك سوف يكون لديهم حافز أقل لتخفيض مكافأه المدير ، فعن طريق الحصول على قوائم مالية تم مراجعتها ، سوف يتحسن مركز المدير وسوف يتم التخفيف من عدم الثقة فى وكالة المدير .

The Motivational Theory النظرية التحفيزية

هناك إعتقاد سائد أيضاً بين البعض بأن عملية المراجعة - بالإضافة - إلى أنها توفر الثقة والمصداقية على القوائم الماليه ، فأنها تضيف القيمة إلى المعلومات المتضمنة فى القوائم الماليه بسبب الإعتبارات التحفيزية ، طبقاً لذلك الإعتقاد فأن معدى القوائم الماليه يتم تحفيزهم لأداء المهمه بشكل أفضل لأنهم يعرفون بأن إيضاحاتهم وتأكيداتهم سوف تكون عرضه لعملية المراجعه ، لذلك فإن إيضاحات القوائم الماليه ستكون متوافقه مع إحتياجات مستخدمى القوائم الماليه .

على الرغم من أن العوائد التحفيزيه لعملية المراجعه من الصعب إثباتها تماماً ، الا أن هناك إعتقاد بأن معرفة الإداره بأن عملية المراجعه سوف تؤدى إلى التقرير عن القوائم المالية فأن ذلك سوف يترتب عليه منع أو عدم تشجيع الاعداد غير السليم للقوائم الماليه .

٣/١/٣/٤ القيود والحدود المرتبطه بعملية مراجعة القوائم المالية :

Limitation Of A Financial Statement Audit

تتعرض عملية المراجعة القوائم الماليه التى يتم أدائها بالتوافق مع مبادئ المراجعة المقبولة والمتعارف عليها إلى مجموعة من الحدود الحتمية لعل أهمها مايلى :-

١- لايمكن لأى عملية مراجعة أن تقوم بإعطاء تأكيد وضمان قاطع بأن القوائم المالية خالية من أى أخطاء جوهرية سواء كان ناتج من تشغيل البيانات المحاسبية ،

أو الخطأ فى إختيار مبادئ المحاسبة أو تطبيقها ، ويؤكد ذلك ما أشارت إليه لجنة مسئوليات المراجع المنبثقة من المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين :

" لايمكن أن تكون القوائم المالية موضع المراجعة مكتملة الدقة ، لغموض المفاهيم المحاسبية التى تعكسها ، بالإضافة لذلك فأن المنتج المحاسبى – وهو القوائم الماليه – لايمكن أن يكون أكثر دقة وصلاحيه (أو قابلية للإعتماد) مما تسمح به طرق القياس المحاسبى الذى ترتكز عليه إعداد تلك القوائم ، فعلى سبيل المثال لايستطيع أى فرد بما فى ذلك المحاسبين القانونيين أن يتنبأ بنتائج أحداث مستقبلية غير مؤكدة ، وحيث أن دقة العرض المحاسبى تتوقف على حدث مستقبل لايمكن التنبؤ به ، لذلك فأن العرض المحاسبى سيكون غير دقيق ، والعرض المحاسبى الذى تمت به مراجعة ولايمكن أن يكون أكثر دقة ، لأن المراجع لايستطيع إضافة اليقين والتأكيد حينما لايكون هذا التيقن موجوداً" .

٢-كثيراً ما تعطى مبادئ القياس المحاسبى أكثر من بديل للمحاسبة عن عملية أو حدث معين ، حيث عاده ما توجد طرق عديدة للمحاسبة عن تدفق تكاليف المخزون أو إستهلاك الأصول الثابتة ، فضلاً عن ذلك تتطلب المبادئ المحاسبية التفسير وإستخدام التقدير الشخصى قبل تطبيقها على عمليات معينة أو ظروف وأحداث معينة ، وقد يختلف المراجعون والمحاسبون فى تلك التفسيرات والتقديرات .

٣-من المشكوك فيه تصميم عملية مراجعة تعطى تأكيداً قاطعاً بصحة رأى المراجع فى مدى تطابق القوائم الماليه مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها ، حيث قد يكون من المستحيل مراجعة نتائج أحداث وعمليات لم تسجلها المنشأه ، حيث لايمكن للمراجع أن يقوم بمراجعة ما ليس موجوداً ، فعدم وجود أو عدم فعالية إجراءات الرقابة عن إكتمال تشغيل وتسجيل البيانات المحاسبية قد يجعل من المستحيل أحياناً مراجعة أوجه نشاط معين من أنشطة المنشأه ، كما أن التواطؤ سواء تم بالكامل داخل المنشأه أو أرتبط بأطراف خارجية قد يبطل مفعول الإجراءات الرقابية والإدلة الأخرى التى يعتمد عليها المراجع عاده .

٤-يعمل المراجع عند آداؤة عملية المراجعة داخل حدود إقتصادية محددة ومقيدة بشكل واضح ، حيث يجب أن تتم تلك العملية عند تكلفة معقولة ، وداخل حدود معقولة من الوقت ، تؤدى تلك الحدود التى ترتكز على التكلفة والوقت إلى آداء إختبار إختيارى Selective Tests أو مراجعة السجلات المحاسبية والبيانات المؤيدة لها بإستخدام العينات ، ولأن أساليب العينات تستخدم غالباً لتحديد وجمع الأدلة ، فأن العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفى لتقديم أساس معقول لتكوين رأى المراجع ، لكن تجدر الإشارة إلى أن مفهوم التحقق والتأكيد المعقول Reasonable Assurance إنما ينص على أن تكاليف المراجعة يجب ألا تتجاوز المنافع المتوقعة منها ، فلو أن عينة المراجعة كانت كبيرة جداً فان المراجع سيمارس – فى هذه الحالة – مراجعة أكثر من اللازم ، كما أن تكاليف المراجعة ستكون أكبر من تكاليف منافسة فى السوق ، وبالطبع فأن تحمل العميل بتكاليف المراجعة الأكثر من اللازم ستجعلة غير راضياً عن خدمات المراجع ، وبالتالى فانه من المحتمل أن يبحث عن مراجع أكثر كفاءه لمراجعة شركتة ، كما أن المراجع الذى يستمر فى إتباع هذه الممارسة حتماً سيخرج نفسه يوماً من المهنة ، هذا من ناحية أما الأخرى فأن كون حجم العينة أصغر من أن يكفى لتدعيم وتأكيد رأى المراجع له أيضاً مخاطرة الممثلة فى إتمال إبداء رأى غير صحيح أو مبرر ، مما يحملة تكاليف تقاضى محتملة نتيجة إهمال كان فى غنى عنه .

٥- عادة ما يتم إصدار تقرير المراجعة للقوائم الماليه خلال الثلاثة شهور التالية بعد تاريخ إقفال الميزانية العمومية ، ولاشك أن هذا القيد الزمنى قد يؤثر على مقدار أدلة الإثبات التى يمكن للمراجع الحصول عليها بخصوص الأحداث والعمليات المالية التى قد تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية والتي قد تكون لها أثر جوهرى على القوائم المالية ، علاوه على ذلك فهناك فترة زمنية قصيرة نسبياً متاحة للحد من عدم التأكد الموجودة فى تاريخ القوائم المالية ، من هنا فأن المراجعة لاتوفر التأكيد الكامل بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية العفوية أو المتعمدة ،

من ثَم فأن هناك قدراً من عدم التأكد أو المخاطرة يوجد دائماً عند الإعتماد على تقرير المراجعة .

على الرغم من تلك الحدود والقيود فأن مراجعة القوائم الماليه تضيف الثقة والمصداقية على القوائم الماليه ، ونتيجة لذلك فأن هذا النوع من المراجعة قد أصبح جزءاً لايمكن الإستغناء عنه فى دنيا الأعمال .

٣/٣/١ وظيفة المهنة فى إكتشاف الأخطاء والمخالفات

يقصد بالأخطاء Errors الأخطاء الحسابية والكتابية فى السجلات والبيانات المحاسبية التى يتم فى ضوئها إعداد القوائم المالية ، والأخطاء فى تطبيق المبادئ المحاسبية التى تنشأ عن النسيان أو التفسير الخاطئ لبعض الحقائق عند إعداد القوائم المالية .

ويقصد بالغش Fraud ويطلق عليه فى المراجع الأمريكية بالمخالفات Irregularities التشويه المتعمد فى القوائم المالية ، مثل التشويه المتعمد للبيانات من جانب الإدارة Management Fraud أو إختلاس الأصول من جانب الموظفين والعاملين Employess Fraud .

والغش فى القوائم الماليه قد ينشأعن وجود بيانات غير صحيحة أو إغفال أثر بعض الأحداث أو العمليات والتلاعب فى السجلات أو المستندات أو تزويرها وحذف بعض المعلومات الهامة من السجلات والمستندات ، وقيد عمليات دون أن يكون لها أساس صحيح ، وإساءه تطبيق المبادئ المحاسبية ، وإختلاس الأصول لمنفعة الإدارة أو العاملين أو الغير .

وقد ظلت المراجعة لفترة طويلة تعرف بأنها فحص للحسابات بغرض إكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود بالدفاتر والمستندات والسجلات ، وأن وظيفة المراجع تقتصر فقط على تعقب تلك الأخطاء والمخالفات وإكتشافها .

وقد كان هذا الهدف ملائماً خلال الفترات الأولى من تاريخ مهنة المراجعة – حيث كان هناك حاجة قليلة إلى وظيفة إبداء الرأى ، كما لم يكن هناك قوانين تتطلب إبداء الرأى عن القوائم الماليه ، فضلاً عن أن الإعتماد على جمهور

المستثمرين فى توفير الأموال محدوداً ، لذلك فقد كانت المراجعة خلال تلك الفترة تؤدى بشكل رئيسى تلبية لرغبة الإدارة والتى كان تعتبر مالكة للتنظيم فى ذات الوقت ، ومن هنا كان إهتمام المراجع موجه أساساً لإكتشاف الأخطاء والمخالفات التى تقع من جانب العاملين بالمنشأه ، ولذلك فقد كان الإهتمام ينصب أساساً على جانب الفحص المستندى والذى ينطوى على إختبار ومراجعة كافة العمليات الماليه ، كما كانت المراجعة تعتمد بشكل كلى على أدلة الإثبات الداخلية تقريباً والتى كانت تعنى أن القوائم الماليه المعتمدة تتفق مع الحسابات بالدفاتر .

ولعل من المفيد عرض تقرير المراجعة التالى الذى يوضح مهمة المراجع التى كانت تؤدى قبل عام ١٩٢٠ م :-

" راجعنا الدفاتر والحسابات لشركة .... عن السنة المنتهية فى / / ١٩ وقد تحققنا أن الميزانية توضح فى رأينا المركز المالى للشركة فى نهاية السنة وأن حساب الأرباح والخسائر للشركة كان صحيحاً " .

على الرغم من أن إهتمام المراجعة خلال الفترة السابقة على عام ١٩٢٠ كان معنياً بإكتشاف الأخطاء والغش فى المقام الأول ، إلا أنه قد حدث تغير وتطور فى تلك الأهداف ، حيث تطلب الأمر إلى ضرورة إبداء الرأى .

ومع بداية الستينات رفعت العديد من القضايا ضد بعض من أعضاء المهنة بسبب الخطأ والإهمال فى آداء المراجعة والفشل فى إكتشاف المخالفات ، الأمر الذى دفع بالمهنة إلى الوراء تجاه تحميل المراجع مسئوليات أكبر تجاه الأخطاء والمخالفات .

ولاشك أن النشرات الرسمية الصادرة من المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين الصادرة قبل عان ١٩٦٠ تميل إلى تأكيد حقيقة أن قدرة المراجع فى إطار المراجعة العادية - على إكتشاف المخالفات والإختلاسات بالعديد من القيود .

وقد أوضحت النشرات الصادرة من المجمع مدى مسئولية المراجع عن إكتشاف المخالفات ، حيث أشارت إلى أن الفحص العادى لتبيان الرأى المتعلق بالقوائم الماليه لم يصمم ولا يمكن الإعتماد عليه فى الإفصاح وتبيان الإختلاسات

والمخالفات ، على الرغم من إكتشافها غالباً ما يحدث ، وفى التنظيمات الجيدة غالباً ما تكتشف تلك الإختلاسات والمخالفات من خلال الإعتماد على النظم المحاسبية المناسبة المصحوبة بنظام ملائم للرقابة الداخلية .

ولو فرض وأن ركز المراجع عملة نحو إكتشاف الأخطاء والمخالفات فأن نطاق عملة سيتسع إلى الدرجة التى تجعل من تكاليف ذلك العمل عبئاً ضخماً على كاهل العميل ، وغالباً ما يعتمد المراجع على مدى جودة وسلامة إدارة العميل ما لم تثير الظروف المحيطة نوعاً من الشك فى نفسه ، لتحديد ما إذا كان هذا الشك له ما يبررة أم لا .

وقد بدأ هذا الإتجاه فى التغير من أوائل الستينات ، بحيث أصبح المراجع مسئولاً عن إكتشاف أيه أخطاء أو مخالفات تكون ذات تأثير جوهرى على عدالة وصدق البيانات التى تتضمنها القوائم الماليه ، وذلك لكون تلك المسئوليات مرتبطة بوظيفة إبداء الرأى .

٣/٣/١ وظيفة المهنة القائمة بإبداء الرأى.

Attest Function And The Indelendent

مع بداية العشرينات بدات المنشآت فى الإعتماد بشكل واضح على رأس المال من جمهور المستثمرين ، والذى أخذ بصفة عامة شكل الأسهم المباعة إلى طرف ثالث لايمارس وظيفة إدارية ، وإزاء ذلك التطور فى بيئة الأعمال بدأ هدف المراجعة هو الأخر يتطور من مجرد إكتشاف الأخطاء والغش إلى إبداء الرأى أو تحديد مدى صدق وعرض القوائم المالية .

و قد استبدلت نتيجة لذلك عبارة صحيح و حقيقى True and Correct والتى كانت تستخدم فى بداية العهد بالمراجعة عند التعبير عن النتائج المرتبطة بالقوائم المالية بعباره عرضت بشكل عادل Fairly Presented بعد ان ادركت المهنة عدم وجود قوائم مالية صحيحة تماما و بشكل مطلق .

وقد جاء هذا المعنى لصدق و عدالة عرض القوائم المالية بنشره معايير المراجعة التى تتطلب من المراجع قبل ابداء رايه ان يتأكد من : -

-مبادئ المحاسبة المختارة و المطبقة تمثل مبادئ متعارف عليها و مقبوله قبـولا عاما.

- مبادئ المحاسبة مناسبة وملائمة فى ضوء الظروف و البيئة المحيطة .

- القوائم المالية و ما يلحق بها من ملاحظات توفر معلومات كافيةو مناسبة .

- المعلومات التى تقدمها القوائم المالية مبوبة وملخصة بطريقة مقبولة .

-القوائم المالية تعكس - بشكل مناسب - الأحداث و العمليات المالية فى حدود مدى معقول و عملى .

و قد ساعد على ظهور تلك المرحلة أحكام القضاء - خصوصا القضاء الانجليزى و الذى قرر فى بعض احكامه ان الهدف الرئيسى للمراجعة ليس اكتشاف الاخطاء والغش الموجود بالدفاتر و إنه ليس مفروضا فى المراقب ان يكون جاسوساً أو بوليساً سرياً ، او ان يقوم بعمله و هو يشك فى كافة ما يقدم اليه . و لا يمكن تشبيه المراجع و هو يقوم أداء مهمته بالكلب البوليسى الذى يتعقب المجرمين و إنما يمكن تشبيهه بكلب الحراسة حين أداؤه لمهمته ، وقد ترتب على ذلك ان وظيفة اكتشاف الاخطاء والغش ليست وظيفة المراجعة الاساسية ، و إنما هى تظهر كنتيجة طبيعية لقيام المراجع بمهمته عن طريق غير مباشر ، بالاضافة الى ظهور أهمية المراقبة الداخلية ، و الاعتماد على اسلوب المراجعة الاختبارية ، و قد اصبحت مسئولية المراجع غير مدنية فقط تجاه عميله و إنما أصبح مسئولاً أمام الغير أيضاً .

و قد تضمن تقرير المراجعة رأى المراجع عن صدق وعدالة القوائم النمائية ، و فيما يلى صوره موجزه عن ذلك التقرير .

" راجعنا الميزانية العمومية للشركة و المعدة فى .... وما يتعلق بها من قوائم للدخل .... و فى رأينا ان تلك القوائم تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالى للشركة فى ...."

و فيما يتعلق بموقف المراجع من اكتشاف الاخطاء والغش فى ظل تطور وظيفة المراجعة الى ابداء الرأى ، فقد نصت نشره معايير المراجعة فى عام ١٩٧٢ على ما يلى :-

" يجب على المراجع ان يكون حذراً و مدركاً لامكانيه وجود الغش و الاحتيال عند اجراء الفحص العادى ، و يعترف المراجع بذلك اذا كان هاماً بشكل كافى للتأثير على رأيه عن القوائم المالية و فحصه الذى يتم فى ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها ، ومع ان الفحص العادى لا يصمم أساساً و لا يمكن الاعتماد فى الافصاح عن الاخطاء و الغش و المخالفات - على الرغم من ان اكتشافها قد يحدث - و إنما يهدف أساساً لتمكين المراجع من إبداء رأيه عن القوائم المالية ، كما انه على الرغم من ان اكتشاف التحريف و التغييرالمقصود للقوائم المالية من جانب الادارة يرتبط تماماً بهدف الفحص العادى فإن هذا الفحص لايمكن الاعتماد عليه فى اكتشاف مثل هذا التحريف المقصود ، الا ان مسئولية المراجع الحيادى فى اكتشاف هذا الغش و ذلك الاحتيال ينهض عندما يكون هذا الغش ناتجاً عن الفشل فى تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها . "

ومن الواضح ان نص تلك النشرة قد أفصح عن اهتمام اكبر بغش و احتيال الادارة المحاسبية ، الا انه ما زال أسلوباً سلبياً و غير قاطعاً .

و قد عكست النشرة رقم (٦) عام ١٩٧٥ التحرك نحو قبول مسئوليه اكبر عن اكتشاف غش و احتيال الادارة ، حيث تم التمييز بين التحريف و التغير المتعمد و غير المتعمد للقوائم المالية ، كما اكدت حقيقة ان المراجع يكون مسئولاً - داخل حدود عملية المراجعة - عن البحث عن تلك الاخطاء والمخالفات التى يكون لها تأثير جوهرى على القوائم المالية ، و ان يبذل العناية المطلوبة و المعقولة فى فحصه كما يجب على المراجع ان يحافظ على نزعه الشك المهنى لديه اثناء فحصه - اى ان ياخذ فى اعتباره امكانية وقوع الاخطاء و المخالفات .

و اقترحت النشرة انه لو فرض ان المراجع كان لا زال غير متاكداً مما اذا كانت مثل تلك الاخطاء او المخالفات المحتملة تؤثر بشكل جوهرى على القوائم المالية فان رايه يجب ان يكون متحفظا او قد يمتنع عن ابداء الرأى أساساً ، اى انه اذا تأكد من ان القوائم المالية تتضمن اخطاء أو مخالفات جوهرية غير مفصح عنها ، فإنه إما أن يبدى رأياً متحفظاً أو عكسياً أو ربما ينسحب كلية من آداء مهمة المراجعة .

وفى ظل نشرة معايير المراجعة رقم ٥٣ لعام إتسع نطاق مسئولية المراجع بحيث تضمن تصميم عملية المراجعة بالشكل الذى يسمح بتوفير ضمان معقول لإكتشاف الأخطاء والمخالفات التى تعتبر جوهرية للقوائم المالية . حيث يتوقع أن يقوم المراجع بممارسة العناية المعقولة الواجبة والمدى الصحيح من الشك المهنى عند آدائه لمهمة المراجعة وفى تقييم نتائجها .

وقد يكتسب المراجع أثناء قيامه بعمله وجود أخطاء أو غش ليس له تأثير جوهرى على القوائم المالية محل الفحص ، فى مثل تلك الحالات يجب على المراجع رفع الأمر إلى المستوى الإدارى المناسب بإدارة المنشأة مع التوصية بالتحقيق فى الموضوع والتوصل إلى نتيجة.

٤/٣/١ تحقيق أقصى كفاية انتاجية للوحدات الاقتصادية وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين:

حيث تطورت اهداف المراجعة الخارجية - و بالتالى وظيفة و مهمة مراقب الحسابات - حيث لا يصح النظر الى مراقبى الحسابات على انهم وكلاء عن مجموع المساهمين يرعون مصالحهم فى الشركات التى يقومون بمراجعة حساباتها ، بل ينبغى ان تتسع وكالتهم بحيث يصبحون وكلاء المجتمع يراقبون و يحافظون على أمواله و مدخراته ويعملون على تحقيق اكبر قدر من الرفاهية لأفراده .

و لاشك ان عملية المراجعة او الرقابة على الحسابات فى ظل المجتمع الحديث يجب ان تعنى بما يلى :-

- مراقبة الخطة و متابعة تنفيذها ، و التعرف على ما حققته من اهداف ، و دراسة الأسباب التى حالت دون الوصول الى الهدف المرسوم .
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة الى ما كان مستهدف منها .

القارئ الذى يرغب فى المزيد عن تفاصيل تلك النشرة يمكنه الرجوع إلى :-

- د. أمين السيد أحمد لطفى ، مسئوليات وضوابط مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٤ ، ص ١٥٢ - ١٦٠

ولاشك ان عملية المراجعة او الرقابة على الحسابات فى ظل المجتمع الحديث يجب ان تعنى بما يلى :-

- مراقبة الخطة و متابعة تنفيذها ، و التعرف على ما حققته من اهداف ، و دراسة الأسباب التى حالت دون الوصول الى الهدف المرسوم .
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة الى ما كان مستهدف منها .
- تحقيق أقصى كفاية انتاجية ممكنة عن طريق محو الإسراف فى جميع نواحى النشاط .
- تحقيق اقصى قدر من الرفاهية الاقتصادية و الاجتماعية للمواطنين .

بإختصار يمكن القول بان المراجعة تعتبر علم اجتماعى يهدف الى خدمة المجتمع بشتى طوائفه ،فإذا كانت البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر او الظاهرة بالقوائم المالية يجب ان تكون صحيحة و دقيقة بحيث تعطى صوره صادقه عن نتيجة اعمال الشركة و مركزها المالى ، فإن ذلك لن يتم الا إذا قامت جهة خارجية بفحص تلك البيانات بشكل منظم و دقيق و إبداء رأى فنى محايد على مدى صحة تلك البيانات و درجة الاعتماد عليها .

فمن السمات المميزة للمهنة الألتزام بواجباتها قبل الجمهور . و يتكون جمهور مهنة المحاسبة من العملاء ، ومانحى الائتمان ، و الحكومات ، و أصحاب الأعمال و العاملين ، والمستثمرين و المجتمع الاقتصادى المهيمن على دوائر المال و الاعمال و غيرهم ممن يعتمدون على موضوعيه وامانة المحاسبين للمحافظة على مسار سليم فى دنيا المال و الاعمال و هذا الاعتماد يفرض مسئولية على المحاسبين من زاوية الصالح العام أو المصلحة العامة ، و يعرف الصالح العام أو المصلحة العامة بأنه الصالح الجماعى لمجتمع الأفراد و المؤسسات التى يخدمها المحاسبون المهنيون .

و لا يهدف عمل المحاسب المهنى الى اشباع احتياجات العميل أو صاحب العمل فحسب و إنما تحددة معايير المهنة بشكل كبير فى ضوء الصالح العام و الامثلة على ذلك كثيرة حيث يساعد المحاسبون القانونيين فى المحافظة على

أمانة و كفاءة القوائم المالية المقدمه للمنظمات المالية للحصول على ائتمان و المقدمه للمساهمين للحصول على رأس المال ٠

كما يقدم المديرون الماليون و المراجعون الداخليون تأكيدات عن النظام الرصين للرقابة الداخلية الذى ينمى الثقة فى المعلومات المالية الخارجية لصاحب العمل ٠

ويساعد خبراء الضرائب فى توفير الثقة و الكفاءة و التطبيق العادل للنظام الضريبى ٠

كما يقع على عاتق المستشارين الاداريين مسئولية الصالح العام عن طريق التوصية بالقرارات الادارية الصالبة ٠

ويؤدى المحاسبون المهنيون دوراً هاما فى المجتمع ، اذ يعتمد المستثمرون و الدائنون ، و الموظفون القائمون على شئون القطاعات الاخرى من مجتمع الاعمال ، بالاضافة الى الحكومة و الجمهور بصفة عامة على المحاسبين المهنيين بالنسبة للمحاسبة المالية التى تقوم على اسس رصينة و التقارير ، والادارة المالية الفعالة ، و المشورة التى تتميز بالكفاءة بالاضافة الى أمور ضريبية و مالية أخرى٠

و يؤثر اتجاه و سلوك المحاسبين القانونيين فى القيام بمثل هذه الخدمات على الرفاهية الاقتصادية لمجتمعهم و بلادهم ٠

ولا يمكن للمحاسبين المهنيين ان يبقوا فى هذا الوضع المميز الا باستمرارهم فى تقديم هذه الخدمات الفريدة للجمهور بمستوى يظهر ان هذه الثقة تقوم على أساس راسخ ٠ و من صالح مهنة المحاسبة على المستوى العالمى ان يكون معلوماً لدى المستفيدين من الخدمات التى يؤديها المحاسبون المهنيون أنه يتم تأدية هذه الخدمات على أعلى مستوى من الاداء و وفقاً لمتطلبات السلوك المهنى التى تعمل على تأكيد مثل هذا الاداء٠

الفصل الثالث

المتغيرات المؤثرة

فى مراحل التطور فى تنظيم

و ممارسة مهنة المحاسبة و المراجعة فى مصر

***

مقـــدمة

ارتبطت نشاة المراجعة والتدقيق بنشاة المحاسبة و تطورها ، حيث كان يتعين التوصل الى طريقة للتحقق و التأكد من صحة و دقة المعلومات التى تتضمنها السجلات المحاسبية حيث يمكن إضفاء الثقة فى صحتها .

و قد ظهرت المراجعة كوظيفة منذ العصور القديمة ، حيث إستخدم قدماء المصريين و الاغريق و الرومان وسائل مراجعة أموال الدولة العامة و فى محاسبة موظفى الدولة عن الأموال العامة التى فى حوزتهم ، الا ان وظيفة المراجعة بمعناها الحديث ترجع الى منتصف القرن التاسع عشر نتيجة كبر و تضخم حجم المشروعات الناتجة من الثورة الصناعية فى أوروبا .

و يعتبرأول قانون يلزم بضرورة مراجعة الحسابات هو قانون الشركات الانجليزى الصادر عام ١٩٠٠ ، و لا شك ان لبريطانيا السبق فى التنظيم المهنى ،حيث أنشئت بها أول منظمة مهنية هى جمعية المحاسبة و تكونت عام ١٨٢٥ ، أما فى الولايات المتحدة الامريكية فقد تكون مجمع المحاسبين العموميين الامريكيين عام ١٨٨٧ .

أما فى مصر فقد بدأت المراجعة المهنية متقدمه مقارنه بكثير من الدول الاخرى، حيث تم أول تنظيم تشريعى لأعمال المراجعة فى عام ١٩٠٩ حيث صدر أول قانون لتنظيم أعمال الخبرة المحاسبية أمام المحاكم و الذى أدخل عليه تعديلات عام ١٩٣٣ و عام ١٩٥٢ الا ان أعمال تدقيق و مراجعة الحسابات كمهنة - دون سند من التشريع و التنظيم - كان يمارسها بعض الخبراء الأجانب فى مصر فى

مجالات الخبرة الحسابية أمام المحاكم أو مراجعة حسابات شركات المساهمة و الذى كان اختيارياً و وفقاً لما تنص عليه الأنظمة الأساسية لتلك الشركات .

و لاشك أن التشريعات و الأنظمة هى المتغيرات الأساسية وراء تطور مهنة المحاسبة و المراجعة القانونية فى مصر . و فيما يلى ابراز لأهم تلك المتغيرات المؤثرة فى تطور المهنة :-

١ - قوانين الضرائب

ساهمت قوانين الضرائب بشكل فعال فى ظهور مهنة المراجعة فى مصر و زيادة إستمرار الطلب على خدماتها ، و يمكن إيضاح ذلك من خلال ما يلى :-

١- ألزم قانون الضرائب على الدخل رقم ١٤ لعام ١٩٣٩ و المعدل بالقانون رقم ٢٥٣ لعام ١٩٥٣ الممولين بتقديم إقرارات ضريبية مشفوعة بحسابات القوائم المالية عن نتائج نشاطهم و مراكزهم المالية الى مصلحة الضرائب ، أيضاً فقد تم النص على عقوبات و جزاءات معينة على المخالفين لتقديم مثل تلك الإقرارات والمستندات المصاحبة لها . ولاشك فإن هذا الإلزام كان دافعاً نحو إمساك الممولين للدفاتر حتى لا تخضع أرباحهم للتقدير الجزافى .

٢-وقد تم إستبدال قانون الضرائب على الدخل رقم ١٤ لعام ١٩٣٩ بالقانون رقم ١٥٧ لعام ١٩٨١ والذى عُدل بالقانون ١٨٧ لعام ١٩٩٣ (والذى أطلق عليه بقانون الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين) ، والذى كان من أثرهما :-

- إلزام الممولين بتقديم إقرارات ضريبية سنوية Annual Tax Statement مع ضرورة أن تكون مصحوبة بوثائق و مستندات مؤيدة لها . (١)

---

(١) لمزيد من التفصيل يمكن للقارى الرجوع الى المواد من ٩١ الى ١٠١ من القانون ١٨٧ لسنة ٩٣

- دكتور / امين السيد احمد لطفى ، الفحص الضريبى و المنازعات الضريبية فى محاسبه وربط الضريبة الموحدة ، دار النهضة العربية القاهرة ، ١٩٩٥ .

- إمساك الممولين لدفاتر و سجلات في كل من الأحوال التالية :-

أ- اذا كان رأس مال النشاط التجارى أو الصناعى يزيد عن عشرين ألف جنيه ٠

ب-اذا تجاوز صافى ربح هذا النشاط وفقاً لأخر إقرار أو ربط نهائى عشرة آلاف جنيه سنوياً ٠

جـ- اذا تجاوز رقم أعمال النشاط التجارى أو الصناعى للمنشأة مائه الف جنية فى السنة ٠

- وجود جزاءات و عقوبات للممولين الذين يقومون بمخالفة الالتزامات المقررة ٠

من التشريعات الضريبية يتضح أنه منذ عام ١٩٥٣ تم جعل إعتماد إقرارات الشركات المساهمة من مراقبى حساباتها إلزامياً ، كما تم جعل إعتماد إقرارات الممولين و الشركات من غير الشركات المساهمة إذا توافرت لديهم الشروط السابقة من محاسبين قانونيين ، الأمر الذى يتعين معه منطقياً مراجعة دفاتر و حسابات تلك الشركات من قبل مهنة المحاسبة و المراجعة القانونية ، الأمر الذى أسهم بالفعل فى زيادة الطلب على الخدمات المحاسبية التى تؤديها هذه المهنة ٠

و لا شك فإن إصدار القانون رقم ٣٨٨ لعام ١٩٥٣ الخاص بالدفاتر التجارية ، الأثر المميز التى أدت الى خلق مزيد من الطلب على تلك المهنة حيث نظم القانون إمساك الدفاتر التجارية ٠

و قد ألزم هذا القانون (و الذى عدل بالقانون رقم ٥٨ لعام ١٩٥٤) كل منشأة يزيد رأسمالها على ألف جنيه بإمساك دفتر اليومية و دفتر الجرد كحد أدنى بما يكفل بيان المركز المالى للمنشأة و ما لها و ما عليها من ديون متعلقة بنشاطها ٠

<u>٢- إنشاء جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية :-</u>

نتيجة للطلب على خدمات المحاسبة و المراجعة القانونية - أن زاد الإهتمام بممارسة تلك المهنة - الأمر الذى يترتب عليه تنظيمها بحيث يتم مزاولتها عن طريق أفراد تتوافر فيهم شروط التأهيل العلمى و العملى المناسبين ٠

و لذلك فقد صدر المرسوم الملكى فى ابريل عام ١٩٤٦ الخاص بإنشاء جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية بهدف تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة ، و قد أنشئت تلك المنظمة على غرار مجامع المحاسبين بالمملكة المتحدة .

٣- قوانين تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة

و فيما يلى أبرز القوانين المرتبطة بتنظيم تلك الممارسة :-

أ-مرحلة إصدار القانون ١٣٣ لعام ١٩٥١ الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة :

يعتبر إنشاء جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية بمثابة تجمع مهنى لممارسى مهنة المحاسبة و المراجعة القانونية ،و كنتيجة لزيادة الطلب على خدمات المحاسبة و المراجعة – فى ظل الإلتزام بالنظام الضريبى القائم ، و فى ظل الإنتشار و التوسع فى إنشاء الشركات المساهمة – فقد كان لزاماً أن تهتم الدولة بتنظيم ممارسة تلك المهنة ، و نتيجة لذلك صدر القانون رقم ١٣٣ لعام ١٩٥١ ، بهدف تنظيم المهنة و تسجيل ممارسيها فى سجل خاص .

و بهدف رفع مستوى أداء المهنة و ترشيد خدمات المحاسبة و المراجعة بادرت الدولة بإصدار تعديلات لاحقة أبرزها القانون رقم ٣٩٤ لعام ١٩٥٥ الخاص بإنشاء نقابة المحاسبين و المراجعين المصرية .

ب- مرحلة إصدار القانون رقم ٤٥٧ لعام ١٩٥٤ :

تم تعديل بعض أحكام القانون رقم ١٣٣ لعام ١٩٥١ الخاص بمزاولة مهنة المحاسبة و المراجعة فى مصر بمقتضى القانون رقم ٤٥٧ لعام ١٩٥٤ حيث نصت المادة الثالثة من ذلك القانون على إلغاء نص المادة الرابعة و الخامسة من القانون رقم ١٣٣ و هى تلك الخاصة بالإستثناءات التى جاءت فى ظل هذا القانون السابق و المفروضة على الجنسية المصرية فى مزاولة المهنة بمصر .

تأسيساً على ذلك فإن القانون رقم ٤٥٧ لعام ١٩٥٤ كان بداية مرحلة جديدة نحو تمصير مهنة المحاسبة و المراجعة فى مصر ، حيث أصبحت المهنة إعتباراً من أغسطس عام ١٩٥٤ قاصرة على المصريين وحدهم .

جـ- إصدار قانون إنشاء نقابة المحاسبين و المراجعين رقم ٣٩٤ لعام ١٩٥٤ :

و قد حدد هذا القانون الهدف من إنشاء النقابة على النحو التالى :-

- رفع مستوى مهنة المحاسبة و المراجعة و المحافظة على كرامتها •

- تنمية روح التعاون بين أعضاء النقابة و المحافظة على حقوقهم و السعى فى ترقية شئونهم •

هذا و قد حلت شعبة المحاسبة و المراجعة بنقابة التجاريين و التى تأسست فى عام ١٩٧٢ بموجب القانون رقم ٤٠ محل نقابة المحاسبين و المراجعين •

و تؤلف النقابة من :-

١- المشتغلين بمهنة المحاسبة و المراجعة المقيدة اسمائهم بالسجل العام للمحاسبين و المراجعين طبقاً لأحكام القانون رقم ١٣٣ لعام ١٩٥١ •

٢- غير المشتغلين بمهنة المحاسبة و المراجعة مما تنطبق عليهم أحكام القانون رقم ١٣٣ لعام ١٩٥١ و المقيدة أسمائهم بجدول غير المشتغلين •

و يقضى قانون النقابة بعدم جواز مباشرة أى فرد عملاً يعتبر من صميم مهنة المحاسبة و المراجعة ما لم يكن إسماً مقيداً بجدول النقابة •

هذا و قد حلت شعبة المحاسبة و المراجعة بنقابة التجاريين التى تأسست فى عام ١٩٧٢ بموجب القانون رقم ٤٠ محل نقابة المحاسبين و المراجعين •

د- مرحلة أصدار دستور مهنة المحاسبة و المراجعة عام ١٩٥٨ :

و لا شك ان إصدار النقابة لدستور المهنة فى أغسطس عام ١٩٥٨ لهو من أهم التنظيمات التى أثرت على تطوير مهنة المحاسبة و المراجعة فى مصر بشكل بالغ ، حيث ساعد على تقديم الخدمة المتكاملة من خلال تحديد طبيعة و حدود المهنة •

و قد تم صياغة هذا الدستور فى عشرين مادة ، وهو مقسم الى أربعة ابواب يتناول الباب الأول منها الواجبات و الحقوق المهنية ، بينما يعالج الباب الثانى الامانة المهنية ، أما الباب الثالث فقد تم تخصيصه لبيان الإيضاحات الخاصة ببعض أوضاع المهنة ، فى حين أفصح الباب الرابع عن آداب و سلوك مهنة المراجعة القانونية •

٤- قوانين شركات الأموال :

حيث أصدر قانون الشركات رقم ٢٦ لعام ١٩٥٤ والذى كان من أثرة تنظيم علاقة المراجع بالشركة ، كما نظمت أحكام هذا القانون تعين المراجع وعزلة ، والشروط الواجب توافرها فيه وحقوقة وواجباتة .

وقد حل القانون رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١ مكان هذا القانون حيث أشار قانون الشركات المصرى و لائحتة التنفيذية الى أهم قواعد المراجعة التى يلتزم بها مراقب الحسابات فى الشركات المساهمة أو شركات التوصية بالأسهم أو الشركات ذات المسئولية المحدودة ٠على النحو التالى :-

أ- إلتزام المراجع بوضع برنامج المراجعة ، على أن يراعى مراجعة ملف المراجعة فى السنوات السابقة ، و تقييم أثر التعديلات فى القوانين و اللوائح المتعلقة بنشاط الشركة ، و القيام بالمراجعة الدورية للحسابات المالية و حسابات التكاليف ، و مراعاة أى تعديل فى طرق المحاسبة و اساليب ها المستخدمة عن طريق الشركة.

ب- إلتزام المراجع بدراسة و فحص النظام المحاسبى المتبع و تقييم مدى ملائمته ٠

ج-دراسة و تقييم نظام المراقبة الداخلية ، و تحديد مدى الإعتماد عليه ٠

د- الحصول على الأدلة الكافية الموثوق بها ، و التى تمكن المراجع من تكوين ا لرأى عن صدق و عدالة الميزانية و حساب الأرباح و الخسائر ٠

هـ- يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بإبداء رأيه عما إذا كان :-

١- ما إذا كانت الميزانية قد تم إعدادها طبقاً للنظم المحاسبية المتعارف عليها بصفة منتظمة من سنة الى أخرى ، و بما يتفق و طبيعة عمل الشركة ٠

٢- ما إذا كانت نتائج الأعمال و المركز المالى للشركة ، و جميع البيانات الظاهرة بالميزانية مترابطة مع بعضها البعض و متفقة مع ما حصل عليه المراجع من معلومات ٠

٣- انه قد تم الإفصاح بطريقة مناسبة و مقبولة عن جميع البيانات و المعلومات الظاهرة بالميزانية ٠

٤- عدم مخالفة بيانات الميزانية للقوانين و اللوائح و التعليمات المتعلقة بالشركة و نشاطها ٠

و- رأى مراقب الحسابات عن الميزانية في ضوء كافة الأختبارات التي قام بهاوتعتبر تلك القواعد هي القواعد الجيدة التي صدر بها قانون رسمي ٠

٥- قوانين تنظيم الرقابة على شركات القطاع العام:

و أبرز تلك القوانين ما يلي :-

أ- القانون رقم ١٦٧ لعام ١٩٦١ الخاص بالرقابة على شركات القطاع العام :-

رأى المشرع أن ينظم عملية مراقبة حسابات شركات القطاع العام بطريقة تحقق رقابة أكثر فعالية على وحدات القطاع العام ، ولذلك فقد تم إستصدار القانون رقم ١٦٧ لعام ١٩٦١ بإنشاء إدارة مراجعة بكل مؤسسة نوعية تقوم بفحص الحسابات الختامية والمراكز المالية لكل شركة من شركاتها وإبداء الملاحظات بشأن سلامة نظامها المحاسبي ومدى صحة دفاترها وسلامة إثبات وتوجيه عملياتها وفقاً للأصول المحاسبية المتعارف عليها ورفع تقرير بذلك إلى رئيس مجلس إدارة المؤسسة ٠

ب - مرحلة إصدار القانون ١٣٩٨ لسنة ١٩٦٤ بإنشاء الجهاز المركزي للمحاسبات :-

وقد أحدث ذلك القانون تطوراً هاماً لمهنة المراجعة في مصر ، وذلك بقيام جهاز حكومي متخصص بمباشرة أعمال المراجعة بجانب مراجعي الحسابات الخارجين المزاولين للمهنة ٠

و يختص هذا الجهاز بصفة أساسية بمراقبة حسابات وحدات القطاع العام ، و لا شك انه مع إنشاء إدارة مركزية متخصصة لمتابعة الخطة و تقييم الأداء بالجهاز المركزي للمحاسبات أن ظهرت الحاجة إلى مراجعة حسابات تكاليف الأعمال ٠

ج- القانون رقم ٤٧٢٣ لعام ١٩٦٦ بإصدار النظام المحاسبي الموحد :-

ويعتبر إصدار النظام المحاسبي الموحد لشركات القطاع العام بمثابة خطوة هامة نحو ترشيد النظم المحاسبية في القطاع العام في مصر ، كما إنه يمثل تغيير

جذرى لأنظمة المعلومات المحاسبية و إستخداماتها و ربط إقتصاديات و حسابات الوحدة الإقتصادية بالإقتصاد القومى .

و لا شك أن النظام المحاسبى الموحد قد أضاف عبئاً على مراجعى الحسابات سواء من ممارسى المهنة أو من مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات بإعتباره يمثل تطويراً مهنياً نحو التوحيد المحاسبى .

د- القانون رقم ٤٤ لعام ١٩٨٨ لتنظيم عمل الجهاز المركزى للمحاسبات :-

حيث تضمن هذا القانون ٢٩ مادة تم تبويبها على أساس تحديد الباب الأول لأهداف الجهاز و وظائفه الخاضعة لرقابة (المواد من ١-٤) ، بينما تضمن الباب الثانى مباشرة الجهاز لأختصاصاته (المواد من ٥-١٢) ، أما الباب الخامس و السادس فقد إهتما بتشكيل الجهاز و العاملين به ، و الأحكام العامة (المواد من ١٨-٢٩) .

٦- سياسات الإنفتاح و قوانين الإستثمار :

منذ إتباع الدولة سياسة الإنفتاح الإقتصادى Open - Door Policy ،و صدور القانون رقم ٤٣ لعام ١٩٧٤ الخاص بإستثمار المال العربى و الأجنبى و المناطق الحرة - المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ أزدهرت مهنة المحاسبة والمراجعة .

حيث كان صدور هذا القانون بمثابة عهد جديد نشطت و إزدهرت على أثره مهنة المحاسبة و المراجعة .

حيث ظهرت الشركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص بشكل واسع و التى كان الهدف من تأسيسها الإستفادة من الإمتيازات التى نص عليها هذا القانون .

كذلك فقد نشأت مكاتب مهنية كبيرة كان لها مكانتها التلعية و الفنية . و كون البعض منها إتفاقات (معونة فنية) مع بعض المكاتب العالمية وظهر أثر ذلك واضحاً فى البرامج التى تعدها هذه المكاتب لتدريب المحاسبين تحت التمرين الذين يلتحقون بها عقب تخرجهم من الجامعات .

و قد حل القانون رقم ٢٣٠ لعام ١٩٨٩ محل ذلك القانون و هو الذى أطلق عليه بقانون الإستثمار .

و قد إستتبع المناخ الجديد ضرورة أهمية تنظيم شركات الأموال ولا سيما الشركات المساهمة ، و كذلك فروع الشركات الأجنبية ، و مكاتب التمثيل .

و قد كان من أثر تلك السياسة ظهور فكرة إنشاء المعهد المصرى للمحاسبين و المراجعين نتيجة لإحدى توصيات المؤتمر الدولى للمحاسبة و المراجعة الذى عقدته نقابة التجاريين فى عام ١٩٨٠ بالقاهرة ، حيث تضمنت توصيات هذا المؤتمر ضرورة إنشاء معهد علمى لتدريب المحاسبين و المراجعين المزاولين للمهنة بهدف رفع مستوى أدائهم بالإضافة الى إعداد دستور متكامل للمهنة يتضمن مجموعة من معايير المحاسبة و المراجعة و قواعد السلوك المهنى .

و فى نوفمبر ١٩٨٣ صدر قرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم ٤٨٤ لعام ١٩٨٢ بشأن الموافقة على منحة دعم الأجهزة المتصل عملها بالقطاع الخاص الموقعة فى القاهرة بتاريخ ١٩٨٣/٩/١٢ بين حكومتى مصر و الولايات المتحدة الأمريكية (وكالة التنمية الدولية) ، حيث تضمنت تلك الإتفاقية إنشاء معهد متخصص للمحاسبين و المراجعين سمى فيما بعد بالمعهد المصرى للمحاسبين و المراجعين ، و يتبع نقابة التجاريين (شعبة المحاسبة و المراجعة) و قد حددت أهدافه على النحو التالى :-

- تنظيم برامج تدريبية مهنية للمحاسبين و المراجعين المزاولين فعلاً للمهنة .
- وضع دستور متكامل للمهنة بحيث يشمل مجموعة من المعايير المهنية و معايير المراجعة و قواعد السلوك المهنى .
- عقد الندوات و المؤتمرات المحلية و الدولية لمناقشة كل ما يستجد من تطور فى المهنة .
- الإتصال بالمنظمات المهنية للتعرف على كل ما هو جديد .

٧- <u>القانون رقم ١٤٦ لعام ١٩٨٨ بشأن الشركات العاملة فى مجال تلقى الأموال و إستثمارها :</u>

حيث فرق هذا القانون بين حالتين أولهما فى مرحلة توفيق أوضاع الشركات القائمة - حيث أطلق فى تلك المرحلة القانونية على الشخص القائم بعملية المراجعة تعبير المحاسب القانونى و لم يطلق عليه مراقب الحسابات كما هو المعتاد

فى التشريعات المصرية - و حيث يقوم الجهاز المركزى للمحاسبات بتعيين إثنين من المحاسبين القانونيين من مكاتب المحاسبة و المراجعة الوطنية ، و ثانيهما فى مرحلة ما بعد توفيق الأوضاع ، حيث تم النص على تعيين مراقبين للحسابات إحداهما تعينه الجمعية العامة و الأخر يعين عن طريق الجهاز المركزى للمحاسبات ، و يجوز للجهاز تنميتها بناء على طلب الهيئة العامة لسوق المال فى حالة الإخلال بواجباتهما .

٨- سياسة الخصصة و قانون قطاع الأعمال العام :

حيث صدر القانون رقم ٢٠٣ لعام ١٩٩١ و الذى أطلق عليه قانون قطاع الأعمال العام كمرحلة على طريق الخصخصة ، بعد أن أعتنقت الدولة سياسة الإقتصاد الحر وآليات السوق .

و يقصد بقطاع الأعمال العام الشركات القابضة و التابعة لها الخاضعة لأحكام هذا القانون و التى تتخذ بنوعيها شكل الشركات المساهمة .

و تحل تلك الشركات محل هيئات القطاع العام الخاضعة لأحكام القانون رقم ٩٧ لعام ١٩٨٣ ، هذا و يتولى الجهاز المركزى للمحاسبات مراقبة حسابات هذه الشركات و تقييم أدائها طبقاً للقانون .

و تأخذ كل من الشركات القابضة و التابعة شكل الشركات المساهمة ، و يسرى عليها فيما لم يرد بشأنه نص خاص فى القانون رقم ٢٠٣ لعام ١٩٩١ و بما لا يتعارض مع أحكامه نصوص قانون الشركات .

و الشركة القابضة راس مالها مملوك بالكامل للدولة أو الأشخاص الأعتبارية العامة ويكتسب الشخصية الأعتبارية من تاريخ قيدها فى السجل التجارى كما يعتبر الشركة القابضة من أشخاص القانون الخاص .

أما الشركة الإعتبارية فهى الشركة التى تمتلك إحدى الشركات القابضة ٥١٪ من رأسمالها على الأقل ، فإذا إشترك فى هذه النسبة أكثر من شركة من الشركات القابضة أو الأشخاص الأعتبارية العامة أو بنوك القطاع العام يصدر رئيس مجلس الوزراء قراراً بتحديد الشركة القابضة التى تتبعها الشركة التابعة ، و تثبت تلك الشركة

الشخصية الأعتبارية من تاريخ قيدها بالسجل التجارى كما تعتبر تلك الشركة من أشخاص القانون الخاص ·

و على الرغم من أن هذا القانون مرحلة على طريق الخصخصة إقتضاها التحول الإقتصادى نحو آليات السوق ، إلا أن القانون ذاته قد نص صراحة على أن يتولى الجهاز المركزى للمحاسبات مراقبة حسابات كل من الشركات القابضة و التابعة و تقييم أدائها ·

٩- قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لعام ١٩٩٢ :

صدر القانون رقم ٩٥ لعام ١٩٩٢ الذى يعرف بقانون سوق رأس المال ، و قد أجاز هذا القانون لأول مرة أن ينص نظام الشركة المساهمة على إصدار أسهم لحاملها - و بما لا يتجاوز ٢٥٪ من إجمالي عدد أسهم الشركة ، و أوجب أن يتم الوفاء بكامل قيمتها عند الإصدار · (١)

و قد كان لهذا القانون آثار هامة على تنظيم و ممارسة مهنة المحاسبة و المراجعة حيث أصدر قواعد للإفصاح المحاسبى - بإعتباره جوهر العمل المحاسبى و العصب الحقيقى لتنشيط سوق رأس المال - فى ضوء ما ورد بالمعايير الدولية الصادرة من لجنة معايير المحاسبة الدولية ، و فيما يلى تلك القواعد بإيجاز :-

أ- الإفصاح العام:

و تتضمن ما يلى :-

١- أهم السياسات المحاسبية التى اتبعت فى إعداد القوائم المالية ، و أى تغيير فيها يؤثر على القوائم المالية حالياً و مستقبلاً و على الأخص فيما يتعلق بالإستثمارات و المخزون ، الأصول الثابتة و سياسة إهلاكها ، المصروفات المرسلة ، سياسة تحقق وإثبات الإيراد ، سياسة رسملة تكلفة الإقتراض ، سياسة إثبات و ترجمة العملات و الأرصدة بالعملات الأجنبية و معالجة نتائج إعادة التقييم ·

---

(١) لحائزى الأسهم لحاملها حضور الجمعية العامة للشركة و مناقشة جدول الأعمال دون أن يكون لهم الحق فى التصويت ·

٢- تفاصيل بنود الإيرادات و المصروفات عن الفترات السابقة .

٣- رأس المال المرخص به و المصدر و المدفوع مع تفاصيل نوعية الأسهم و القيمة الإسمية للسهم .

٤- تفاصيل الإحتياطات و حركتها .

٥- القروض مع الإفصاح عن كل قرض و رصيده في تاريخ الميزانية و معدل الفائدة عليه و مدته بالسنوات و عدد الأقساط المتبقية و المبالغ المستحقة خلال عام ما لم تكن قد فصلت و أثبتت ضمن الإلتزامات المتداولة .

٦- صكوك التمويل أو السندات مع توضيح كل إصدار و ما هو قابل منها للتحول الى أسهم و معدل العائد أو الفائدة .

٧- الإرتباطات الرأسمالية المستقبلية .

٨- الإلتزامات المحتملة .

٩- الأطراف ذوى العلاقة و حجم معاملاتهم مع الشركة .

١٠- بيان الإستثمارات فى الشركات التابعة مع توضيح إسم الشركة و رأس مالها و نسبة المساهمة فيها .

١١- بيان الإستثمارات فى الشركات الشقيقة مع توضيح إسم الشركة و رأس مالها و نسبة المساهمة فيها .

١٢- الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية - طبيعتها و أثرها .

١٣- الموقف الضريبى للشركة .

١٤- فى حالة عدم إتباع أياً من الإفتراضات الأساسية فى المحاسبة و هى الإستمرارية و الثبات و الإستحقاق .

ب- ما يتعلق بالشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية :-

حيث يراعى بالإضافة لما سبق ضرورة الإفصاح عما يلى :-

١- قيمة العمليات التى تقوم بها الشركة سنوياً بالنسبة لكل نشاط على حده .

٢- توضيح بيان بالأوراق المالية التى تمتلكها الشركة فى كل من مصر و الخارج .

٣- أسلوب معاملة الأرباح الرأسمالية .

ج-ما يتعلق بصناديق الأستثمار :-

حيث يراعى الإفصاح عما يلى بالإضافة للإيضاحات السابقة :-

١- عدد أو حدود وثائق الإستثمار و فئاتها و القيمة الإسمية للوثيقة و إيضاح عدد الوثائق لحاملها إن وجدت ٠

٢- أسلوب معالجة الأرباح الرأسمالية ٠

٣- طريقة التقويم الدورى لأصول الصندوق ٠

الفصل الرابع

أثر المتغيرات الدوليه على مهنة المحاسبه و المراجعه فى مصر و التحديات المستقبليه

مقدمة .

منذ أوائل الستينات طرحت عديد من التساؤلات حول دور المحاسبه والمراجعه فى إدارة الأنشطه الإقتصاديه بالإضافه الى تحقيق رفاهية ومصلحة المجتمع ككل ، ولعل أبرز تلك التساؤلات التى طرحت :-

-مدى إرتفاع المصطلحات المحاسبيه فعلاً الى درجة المعايير .
-ما إذا كان للمعايير المحاسبيه أصول وقواعد عامه متعارف عليها .
- المقصود بالمعايير المتعارف عليها ومقبوله بوجه عام .
- مدى قبول تلك المعايير و التعارف عليها فى النطاق المحلى والنظام الدولى .
- كيفية إخضاع هذه المعايير حتى تكون متعارف عليها .

نتيجة لتلك التساؤلات ، بدأت أهداف مهنة المحاسبه والمراجعه تتجة نحو إعداد ووضع ونشر وتعميم المعايير المحاسبيه لإعداد التقارير و القوائم الماليه و المخصصه للإستخدام العام والعمل على إدخال التحسينات المستمره عليها .

ونتيجه للضغط المتزايد من قبل مستخدمى القوائم الماليه من مساهمى ومستثمرين ونقابات وهيئات وجمعيات مهنية بالإضافه الى الأجهزه الحكوميه سواء على النطاق المحلى أو الدولى ، ثم إعادة تقييم دور مهنة المحاسبه والمراجعه فى المجتمع بشكل يمكن المستخدمين من إتخاذ القرارات الماليه الصحيحه .

بعباره أخرى تركزت تلك الضغوط حول دور المحاسب و المراجع القانونى الذى يشهد على عدالة وصدق العرض فى القوائم الماليه فى المجتمع ، بالإضافه الى أهمية الإجابه على السؤال الخاص بحق المجتمع فى أن يتوقع من المراجع والمحاسب القانونى أن يتحقق ليس فقط عن الدقه الحسابيه للقوائم الماليه

المنشوره ، وإنما أيضاً عليه أن يقوم بتقويم سلامة وكفاية القوائم الماليه المعده عن طريق الشركة والتي يقوم بإعتمادها- سواء للإداره (المستخدم الداخلى) أو لحملة الأسهم والدائنين والأجهزه الحكوميه (المستخدم الخارجى) .

ولا شك أن هذه التساؤلات كان لها أثرها الواضح على مهنة المحاسبه والمراجعه ودورها في المجتمع المحلي والدولي ، حيث أدى ذلك الى إعادة تقييم دور المهنة في المجتمع ، ونتج عن ذلك ظهور ثلاثة لجان دوليه تم تكوينها لأغراض تنظيم وممارسة مهنة المحاسبه والمراجعه القانونيه على النظام الدولى هى :–

(١) لجنة معايير المحاسبه الدوليه .

(٢) لجنة معايير المراجعه الدوليه .

(٣) لجنة معايير أداب السلوك المهني .

ولا شك أن تلك التغيرات و التطورات المهنيه على المستوى الدولي قد أثرت بشكل واضح على مهنة المراجعه و المحاسبه في مصر ، حيث واجهت المهنة فى مصر عديد من التحديات التى كان لها أثرها الواضح في تطور المهنة ، أهمها أهمية تطوير مناهج التعليم والتدريب فى مجال المحاسبه و المراجعه ، السيطره الحكوميه الجامده على مهنة المحاسبه و المراجعه و التخلى السياسى وتأثيره على مهنة المحاسبه و المراجعه .

تأسيساً على ما تقدم يمكن تقسيم خطة هذا الفصل على النحو التالى :–

١/٤/١ إطار معايير المحاسبه الدوليه .

٢/٤/١ إطار معايير المراجعه الدوليه ومعايير آداب وسلوك المهنة .

٣/٤/١ التحديات التى تواجه مهنة المحاسبه والمراجعه .

١/٤/١ إطار معايير المحاسبه الدوليه:

نشأت لجنة معايير المحاسبه الدوليه في ٢٩ يونيو ١٩٧٣ ، نتيجة إتفاق الجمعيات و المعاهد المهنيه الرائده في مجال المحاسبه و المراجعه في كل من استراليا ، كندا ، المانيا ، المكسيك ، نيوزيلندا ، المملكه المتحده ، ايرلندا ، الولايات المتحده الأمريكيه ، على تأسيس لجنة المعايير المحاسبيه الدوليه وذلك إستجابه لعديد من التساؤلات التي سبق الإشاره اليها عن دور المحاسبه والمراجعه في المجتمع .

فعندما ينتقل المستثمرون من مجال الإستثمار المحلي الى مجال الإستثمار الدولي ، فإن كل ما يعرض عليهم من قوائم ماليه غالباً ما يتم إعدادها وفقاً لمعايير المحاسبه المحليه في دولة المركز الرئيسي للشركه القابضه ، لذلك يفرض على هؤلاء المستثمرين قراءة وتفسير تلك القوائم وفقاً لتلك المعايير وهي غالباً ما تكون غير محدده أو قد تكون أحياناً غير موجوده ، وهنا تظهر عديد من المشاكل أهمها مشكلة التقارير الماليه الدوليه و الموحده فضلاً عن مشاكل المقارنه ، حيث أن التغيرات في القياس و التصميم المحاسبي تكون ناتجة عن الإختلاف في المعايير التي تعد على أساس القوائم الماليه ، الأمر الذي من أثره جعل قرارات الإستثمار ضعيفه مما يؤدي لإنكماش سوق رأس المال العالمي وبالتالي إنخفاض مستوى الرفاهيه الإجتماعيه الدوليه .

وقد إكتسبت تلك اللجنة إعترافاً دولياً واسعاً بأهليتها في إصدار معايير للمحاسبه الدوليه ، حيث تضم بالإضافه الى مؤسسيها الكثير من الجمعيات المهنيه في الدول الأخرى ، واصبح عدد تلك الجمعيات يزيد عن الخمسين ، وتأكيداً لدور اللجنه – فقد تم التوصل الى إتفاق بين لجنة المعايير المحاسبيه و إتحاد المحاسبين الدولي الذي تشترك في عضويته اكثر من ٨٥ جمعيه مهنيه من مختلف دول العالم -إلا أن تلك اللجنه هي صاحبة الأهليه لتكون الناطقه بالمعايير المحاسبيه، وقد قدم هذا الإتفاق لمؤتمر إتحاد المحاسبين الدولي الذي عقد بالمكسيك في أول أكتوبر عام ١٩٨٢ .

وقد أصدرت لجنة معايير المحاسبه الدوليه عدد ٣١ معياراً محاسبياً دولياً يمكن بيانها على النحو التالى :-

معيار محاسبى دولى ١	السياسات المحاسبيه والإفصاح عنها
معيار محاسبى دولى ٢	تسعير وبيان المخزون فى إطار التكلفه التاريخيه
معيار محاسبى دولى ٤	محاسبة الإستهلاك
معيار محاسبى دولى ٥	المعلومات التى يتوجب الإفصاح عنها فى البيانات الماليه
معيار محاسبى دولى ٧	بيان مصادر الدخل وإستخداماته
معيار محاسبى دولى ٨	البنود غير العاديه وبنود الفترات السابقه و التغيرات فى السياسات المحاسبيه
معيار محاسبى دولى٩	المعالجه المحاسبيه لتكاليف أعمال البحث والتطوير
معيار محاسبى دولى ١٠	الإلتزامات الطارئه والأحداث اللاحقه لتاريخ البيانات الماليه
معيار محاسبى دولى ١١	محاسبة عقود المقاولات
معيار محاسبى دولى١٢	محاسبة ضريبة الدخل
معيار محاسبى دولى ١٣	عرض الموجودات المتداوله و المطلوبات المتداوله
معيار محاسبى دولى ١٤	إعداد التقارير الماليه للقطاعات المختلفه فى المؤسسه
معيار محاسبى دولى ١٥	المعلومات التى تعكس أثار تغيير الأسعار
معيار محاسبى دولى ١٦	المعالجه المحاسبيه للممتلكات و المنشآت و المعدات
معيار محاسبى دولى ١٧	محاسبة عقود الإيجار
معيار محاسبى دولى ١٨	الإقرار بالإيراد
معيار محاسبى دولى ١٩	محاسبة معاشات التقاعد فى البيانات الماليه لرب العمل
معيار محاسبى دولى ٢٠	محاسبة المنح الحكوميه والإفصاح عن المساعدات الحكوميه
معيار محاسبى دولى ٢١	محاسبة أثار تغير أسعار صرف العملات الأجنبيه
معيار محاسبى دولى ٢٢	محاسبة دمج المنشآت
معيار محاسبى دولى ٢٣	رسملة تكاليف الإقتراض
معيار محاسبى دولى ٢٤	الإفصاح عن الأطراف المرتبطه ذات العلاقه
معيار محاسبى دولى ٢٥	محاسبة الإستثمارات
معيار محاسبى دولى ٢٦	محاسبة وإعداد البيانات عن برامج معاشات التقاعد
معيار محاسبى دولى ٢٧	البيانات الماليه الموحدة ومحاسبة الإستثمارات فى المنشآت التابعه
معيار محاسبى دولى ٢٨	محاسبة الإستثمار فى المنشآت الزميله
معيار محاسبى دولى ٢٩	إصدار التقارير الماليه فى الإقتصاد التضخمى
معيار محاسبى دولى ٣٠	الإفصاح عن البيانات الماليه للمصارف والمؤسسات الماليه المماثله
معيار محاسبى دولى ٣١	إصدار التقارير الماليه فى العمليات المشتركه

وقد حظيت معايير المحاسبه الدوليه ولا تزال بالقبول المتزايد حول العالم ، ويتم إستخدامها على الوجه التالى :-

- كمتطلبات للمحاسبه الوطنيه.
- كأسس لمتطلبات المحاسبه الوطنيه.

- كمرجع دولي يسمح للدول بمقارنة متطلباتها المحليه معه .
- من قبل الشركات في بياناتها الماليه المنشوره .
- من قبل منظمي سوق الأسهم للشركات المحليه والأجنبيه .

وقد قامت عدة دول مثل استراليا ،كندا ، نيوزيلندا ، المملكه المتحده ، الولايات المتحده الأمريكيه ، بتكوين هيئات تعنى باعداد المعايير الوطنيه ، وقد أعدت هذه الهيئات المتطلبات الوطنيه المناسبه و التي تتوافق على جميع الأصعده مع الغالبيه الكبرى من المعايير الدوليه للمحاسبه ، وفي حالات عدة ، فإن إعداد هذه المتطلبات المحليه قد سبق إعداد المعايير المحاسبيه الدوليه وبالتالي كان له تاثيره على المعايير الدوليه للمحاسبه .

و بالمقابل فقد أثرت المعايير الدوليه للمحاسبه على إعداد المتطلبات الوطنيه في تلك الدول فعلى سبيل المثال:

-كندا مثلاً ، بنت معيارها الخاص عن إقرار الإيرادات على معيار المحاسبه الدولي رقم ١٨ ، كما أن هذا المعيار يكثر إستعماله كالمعيار الوحيد لإقرار الإيرادات في المملكه المتحده .

-لقد إعتمدت المملكه المتحده معيار اللجنه الدوليه للمعايير المحاسبيه العائد لعقود المقاولات كأساس لمتطلباتها المحليه المعدله على العقود الطويلة الأجل .

-كما تبحث الولايات المتحده الأمريكيه في إمكانية إعتماد ، المعيار الدولي للمحاسبه رقم ٢٠ (حول المنح الحكوميه) ليتم تطبيقه على العمليات المماثله ، كمبدأ أساس بمتطلبات الولايات المتحده .

- كما تعمل لجنة المعايير الدوليه للمحاسبه ، على مشروع مشترك مع كندا حول الوسائل الماليه ، كما تدرس ايضا إمكانيةعمل مشاريع مشتركه مع الولايات المتحده الامريكيه و استراليا حول الربح بالسهم الواحد .

- إن دولاً مثل فرنسا ، إيطاليا ، اليابان ، السويد ، سويسرا لها أعرافها المحاسبيه المختلفه التي تعكس ظروفها الإجتماعيه و الإقتصاديه و القانونيه ، إلا أن هذه الدول تدرك أنها جزء من المجتمع العالمي وبالتالي لعبت كل واحده منها دوراً في تطوير

معايير المحاسبه الدوليه وبناء عليه لعبت كل واحده منها دوراً فى تطوير معايير المحاسبه الدوليه وبناء عليه فهى تنتقل تدريجياً نحو متطلبات المحاسبه المحليه التى تتوافق معها المعايير الدوليه وخاصة فى البيانات الماليه الموحده للشركات المسجله فى السوق الماليه على سبيل المثال :

- أدخلت فرنسا أفكار المعايير الدوليه للمحاسبه فى قانونها الخاص لعام ١٩٨٥ حول الحسابات الموحده .

- يتطلب منظموا سوق الأسهم الإيطاليه أن تتوافق الشركات الإيطاليه المسجله فى السوق الماليه مع متطلبات المعايير الدوليه المحاسبيه التى ليس لها معايير مقابله فى ايطاليا .

- وزارة المال اليابانيه ، أنشأت مجموعه إستشاريه جديده للنظر فى إمكانية إعتماد بعض المتطلبات المحليه ، التى تتوافق مع المعايير الدوليه للمحاسبه بحلول عام ١٩٩٥ (أكثر من ٤٥٠ شخص أسسو حديثاً منتدى الحلقه حول أعمال لجنة المعايير الدوليه للمحاسبه خلال إجتماع مجلس إدارة لجنة المعايير الدوليه للمحاسبه فى طوكيو) .

- أن هيئة معدى المعايير السويديه الجديده تعتمد المعايير الدوليه للمحاسبه كأساس للمعيار السويدى الجديد للمحاسبه ، والذى سينوب عن قواعد الضرائب الموجوده حالياً .

- أظهرت الدراسات الحديثه التى أعدها إتحاد خبراء المحاسبين الأوروبين وجود توافق كبير وهام بين توجيهات الوحده الأوروبيه ومعايير المحاسبه الدوليه إذ أن توجيه الوحده الأوروبيه رقم ٧ حول الحسابات الموحده قد تم إعدادة استناداً الى المعيار المحاسبى الدولى على البيانات الماليه الموحده ، وعليه فإن معظم الشركات فى الوحده الأوروبيه قادره على إظهار بيانات ماليه متوافقه مع القوانين المحليه وتوجيهات الوحده الأوروبيه ومعايير المحاسبه الدوليه .

- أن الدول المنبثقه حالياً فى شرق ووسط أوروبا تعتمد أيضاً المعايير الدوليه للمحاسبه كأساس للمتطلبات المحليه الجديده نظراً لملائمتها لإقتصاد السوق

مثلاً : بلغاريا ، جمهورية التشيك والسلوفاك ، هنغرايا ، بولندا وروسيا إذ تقوم كل واحده بإعداد قانون محاسبي رئيسي ، تضيف اليه متطلبات محاسبيه محليه مبنيه على المعايير الدوليه المحاسبيه ، إن الهيئات العامله في مهنة المحاسبه في عدد من البلدان الناميه وتلك التي تشهد تطوراً صناعياً حديثاً ، تعتمد المعايير الدوليه للمحاسبه كأسس للمتطلبات المحليه نظراً الى إفتقار تلك الهيئات الى الطاقه على إعداد متطلباتها المحليه الخاصه . ولقناعتها بأن المعايير الدوليه للمحاسبه تمثل معايير معقوله لكافة أنواع الأعمال ، كما تعترف ايضاً إن عدداً منها إن لم تكن كل معايير المحاسبه الدوليه تتطبق بطريقه مماثله في الدول الناميه كما في الدول المتطوره ، وفي حالات عديدة إعتمدت الدول الناميه هذه المعايير لتفي بإحتياجاتها المحليه الخاصه وكانت محقه بشكل أساسي في هذا المجال ، وفيما يلي بعض الأمثله :-

- دمجت باكستان المعايير الدوليه للمحاسبه التي تتناسب مع بيئتها الخاصه مع قانونها الخاص بالشركات المسجله في السوق الماليه .

- درجت زمبابوي في السابق على إعتماد معايير المملكه المتحده الا أنها عادت وقررت انه من غير المناسب إعتماد معايير دوله أخرى ، وبالتالي فقد إعتمدت كافة المعايير الدوليه للمحاسبه كمعايير محليه خاصه بزمبابوي (وبعد إخضاع هذه المعايير لمراجعة المهنيين المحليين في حقل المحاسبه ومجتمع الأعمال وغيرهم ، قبل أن تتخذ هذه المعايير صفة المتطلبات المحليه) .

- بالإضافه الى ذلك فإن زمبابوي تلعب دوراً هاماً في المعالجة المناسبه المتبعه من قبل لجنة المعايير الدوليه للمحاسبه وذلك عبر التعقيب على كل مسودات العرض وكافة إقتراحات لجنة المعايير الدوليه للمحاسبه الأخرى ، وقد تمثلت زمبابوي مره بإحدى اللجان التوجيهيه التابعه للجنة المعايير الدوليه للمحاسبه .

- ماليزيا أيضاً ، تعتمد المعايير الدوليه للمحاسبه كمتطلبات محليه اساسيه كما تعد نشرات محليه للاشاره الى اى تباين بين المعاير الدوليه والقانون المحلي ولتعطى التوجيه المناسب ، وقد تتضمن هذه النشرات شرح للظروف المحليه التي لايغطيها

المعيار الدولي للمحاسبه ، مثلاً : فإن النشره الماليزيه للمعيار الدولي للمحاسبه رقم ٢ حول المخزون ، يتعامل مع تحديد قيم إنتاج ومخزون التصدير وقبول طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً للأهداف الضريبيه ، كما أعدت ماليزيا بعض المتطلبات المحليه لتغطية الثغرات في المعايير الدوليه للمحاسبه ، مثال على ذلك : الزراعة ، وتربية المائيات .

-كما تطور كل من كينيا و الهند المتطلبات المحليه التي تعكس بيئتها المحليه الخاصه الا ان هذه المتطلبات مرتكزه أساساً على المعايير الدوليه للمحاسبه .

وقد يؤدي ذلك الى تقليل الخيارات للمعالجات المحاسبيه المسموح بها من قبل المعيار الدولي للمحاسبه ، في حالات قليله تزداد إمكانية إختيار البدائل مثلاً عن ما تسمح بها الممارسات المحليه السائده و المقبوله عامه في بلد ما حتى وإن كانت غير مسموح بها من قبل المعيار الدولي المعادل.

- كما أصدر السوق المالي في هونج كونج قواعد جديده تلزم الشركات الأجنبيه لتقديم بيانات ماليه متطابقه مع متطلبات المعايير المطبقه على السوق الماليه والتي تمثل عادة المعايير المحاسبيه الدوليه كما أقرتها لجنة المعايير الدوليه للمحاسبه .

وحالياً تعمل هونج كونج على إعداد معاييرها الوطنيه الخاصه إستناداً الى معايير المملكه المتحده ولكن هذا قد يتغير في السنوات القادمه وحتى عام ١٩٩٧ نظراً الى أن الصين قد بدأت في وضع متطلبات محاسبيه جديده مستنده الى المعايير الدوليه للمحاسبه .

- لقد أخطر بنك التنميه الأسيوي عملاءه المدنيين بوجود تقديم بيانات ماليه متوافقه مع متطلبات المعايير الدوليه للمحاسبه لأن ذلك يعود بالفوائد الطويلة الأمد على التوافق الدولي حول المعايير المحاسبيه والمعلومات الماليه وبالتالي الإقتصاديه والتي ستؤدي الى الإلتزام الأسهل من قبل المؤسسات ومتطلبات الإبلاغ المالي الخاصه بالأسواق الماليه الدوليه .

ان معايير المحاسبه الدوليه طبقت ولاتزال تطبق حتى اليوم في كل البلدان النامية والمتطوره الا أنه من الضروري أن تطور هذه البلدان المعايير الدوليه التي

تتناسب مع بيئتها ومتطلباتها وإحتياجاتها الخاصه إذ لا يستحسن أن يتم القبول العشوائى بكل ما أنجزته لجنة المعايير الدوليه للمحاسبه ، كما على كل بلد أيضا أن تساهم فى تطوير معايير المحاسبه المحاسبه الدوليه وأن يضع ألية محليه مناسبه للتأقلم مع تطبيق المعايير فى ظل المناخ القانونى و الإقتصادى و الإجتماعى الذى يعمل ضمنه .

٣/٤/١ إطار معايير المراجعه الدوليه وقواعد أداب وسلوك المهنه

نتيجة لإتفاق وقعته عدد ٦٣ جمعية محاسبيه تمثل ٤٩ دوله ، نشط إتحاد المحاسبين الدولى الذى أسس فى أكتوبر ١٩٧٧ ، وأصدر العديد من الأمور المهنيه بخلاف المعايير التى تختص بها لجنة معايير المحاسبه الدوليه ، حيث ستكلف لجنة من ممثلين لكل من استراليا ، كندا ، فرنسا ، المنيا ، الهند ، اليابان ، المكسيك ، هولندا ، الفلبين ، المملكه المتحده ، ايرلندا ، الولايات المتحده الامريكيه ، وذلك لأغراض وضع معايير و ارشادات للمراجعه الدوليه .

حيث تم وضع عدة معايير يمكن تبويبها وتفصيلها فيما يلى :-

رقم الإرشاد	الموضوع
١	هدف ونطاق مراجعة القوائم الماليه .
٢	خطاب قبول التعيين .
٣	المبادئ الأساسيه التى تحكم عملية المراجعه .
٤	التخطيط .
٥	أستخدام عمل المراجع .
٦	دراسة وتقييم النظم المحاسبيه و الرقابه الداخليه المتعلقه بها لأغراض المراجعه.
٧	الرقابه على مستوى أداء أعمال المراجعه .
٨	أدلة الإثبات فى المراجعه .
٩	أوراق العمل .
١٠	إستخدام عمل المراجع الداخلى .
١١	الغش والخطأ .

رقم الإرشاد	الموضوع
١٢	الفحص التحليلى .
١٣	تقرير المراجع عن القوائم الماليه .
١٤	المعلومات الأخرى الوارده بالتقرير السنوى المشتمل على القوائم الماليه التى تم مراجعتها .
١٥	المراجعه فى ظل التشغيل الالكترونى للبيانات.
١٦	أساليب المراجعه الالكترونيه .
١٧	الأطراف الأخرى .
١٨	إستخدام عمل خبير .
١٩	عينة المراجعه .
٢٠	آثار التشغيل الالكترونى للبيانات على دراسة وتقييم النظم المحاسبيه الداخليه المتعلقه بها .
٢١	تاريخ تقرير المراجع والأحداث التاليه لتاريخ الميزانيه وإكتشاف خصائص بعد إصدار القوائم الماليه .
٢٢	إقرارات الإداره .
٢٣	الإستمراريه .
٢٤	تقارير مراجع الحسابات لأغراض خاصه .
٢٥	الأهمية النسبية ومخاطر المراجعه .
٢٦	مراجعة التقديرات المحاسبيه .
٢٧	هدف ونطاق تدقيق البيانات .
٢٨	كتب التعيين لمهمة التدقيق .
٢٩	المبادئ الأساسيه للتدقيق .
٣٠	التخطيط .
٣١	الإستفاده من تدقيق البيانات الماليه .
٣٢	دراسة وتقييم نظام المحاسبه والضبط الداخلى فى التدقيق .
٣٣	ضبط جودة العمل فى التدقيق .
٣٤	قرائن التدقيق .

٣٥	التوثيق .
٣٦	الإستفاده من عمل المدقق الداخلى .
٣٧	الإحتيال والخطأ .
٣٨	المراجعه التحليليه .
٣٩	تقرير المدقق حول البيانات الماليه .
٤٠	المعلومات الأخرى فى وثائق تتضمن بيانات ماليه تم تدقيقها .
٤١	التدقيق ضمن أنظمه تستعمل الحاسب الألى .
٤٢	أساليب التدقيق المسانده للحاسب الألى (الأساليب المسانده) .
٤٣	الجهات المقربه .
٤٤	الإستفاده من عمل خبير .
٤٥	تدقيق العينات .
٤٦	تأثير الأنظمة الإلكترونيه على دراسة وتقييم نظام المحاسبه وضوابطه الداخليه .
٤٧	تاريخ تقرير المدقق : الأحداث اللاحقه لتاريخ الميزانيه العموميه إكتشاف حقائق بعد إصدار البيانات الماليه .
٤٨	إقرارات الإداره ضمن كتب التمثيل .
٤٩	الإستمراريه .
٥٠	تقارير المدقق الخاصه .
٥١	الماديه أو الأهميه النسبيه ومخاطر التدقيق .
٥٢	فحص المعلومات الماليه المستقبليه .
٥٣	عمليات مراجعه السنه الأولى : الأرصده الإفتتاحيه .
٥٤	تقييم مخاطر الرقابه والمخاطر الفنيه وأثرها على الإجراءات الجوهريه .
٥٥	الخدمات ذات العلاقه .
٥٦	الأسس العامه التى تحكم خدمات المراجعه .
٥٧	مراجعة القوائم الماليه .
٥٨	عمليات خاصه بتنفيذ إجراءات محدده يتم الإتفاق عليها .
٥٩	عمليات خاصه بتجميع القوائم الماليه .

وتتضمن ميثاق آداب وسلوك مهنة المحاسبه و المراجعه المبادئ الأساسيه التى يجب على أعضاء المهنة الإلتزام بها ، والتى تتمثل فى الإرشادات التفصيليه التاليه:-

١- الموضوعيه والإستقلال .

٢- الكفاءه المهنيه .

٣- حل التعارض المرتبط بسلوكيات المهنه .

٤- السريه .

٥- الأنشطه التى لاتتفق مع المزاوله العامه للمهنه .

٦- الإعلان والدعايه للحصول على العملاء .

٧- الأتعاب و العمولات .

٨- أموال العميل .

٩- العلاقه مع الزملاء.

١٠- القيام بمهام ضريبيه .

١١- الأنشطه التى تتعدى حدود البلاد .

٣/٤/١ التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعه في مصر

رغماً عن التطورات التى صاحبت مهنة المحاسبه و المراجعه منذ صدور القانون رقم ١٣٣ لعام ١٩٥٣ بتنظيم مهنة المحاسبه والمراجعه فى مصر ، وما تلى ذلك من تطورات سياسيه وإقتصاديه وإجتماعيه ، وما صاحب ذلك من تشريعات متعدده أثرت حتماً على مهنة المحاسبه والمراجعه ، يضاف الى ذلك تأثير المتغيرات المباشره وغير المباشره على مهنة المحاسبه و المراجعه فى مصر ، ومن هنا فإن هناك تحديات كبيره تواجه تلك المهنه بتعيين مواجهتها ، ولعل أبرزها ما يلى :-

أولاً ضعف مناهج التعليم و التدريب فى مجال المحاسبه والمراجعه .

ولعل أهم مظاهر ذلك ما يلى :-

- تخلف المناهج الدراسيه فى التعليم الجامعى التجارى ، خصوصاً علوم المحاسبه والمراجعه ، حيث أنها لم تتطور بالشكل المناسب لمواجهة المستجدات العلميه .

- ضعف برامج التدريب سواء على مستوى مكاتب المحاسبه والمراجعه أو على مستوى مراكز التدريب المتخصصه .

-أصبحت المعايير المحاسبيه المطبقه غير واضحه وغير متكامله ، لأنها تمثل ترجمه للمعايير الأجنبيه وتم تطبيقها دون الأخذ في الإعتبار عنصر البيئه و الظروف الإقتصاديه المؤثره على تطبيق المعايير المحاسبيه .

ثانيا تدهور مهنة المحاسبه والمراجعه نتيجة التدخل السياسي :-

أثر التدخل السياسي في النواحي الإقتصاديه بشكل مباشر على مهنة المحاسبه والمراجعه في مصر ، حيث مرت مصر بمرحلة التحول الإشتراكي وتم تأميم جميع قطاعات الإقتصاد القوى الأمر الذى أدى في نهاية الأمر الى ما يسمى بتأميم مهنة المحاسبه والمراجعه .

تم تغير الحال منذ السبعينات حينما بدأت سياسة الإنفتاح الإقتصادى - فبدأت تظهر ملامح الانفراج على مهنة المحاسبه والمراجعه الأمر الذى أثر على مستوى المحاسب والمراجع ودوره في المجتمع .

مما سبق يتضح أن المحاسب و المراجع في مرحلة التحول الإشتراكي كان ينظر اليه كموظف على النقيض في فترة الإنفتاح ، ولا شك أن هذا التداخل السياسي أثر في المهنة ، حيث يوجد القليل من مكاتب المحاسبه المتميزه مما أفقد المهنه تطورها الطبيعي نحو التقدم ومسايرة الإتجاهات المستجده المعاصره الدوليه والعالميه .

ثالثاً : السيطره الحكوميه الجامده على مهنة المحاسبه والمراجعه

ان سيطرة الإداره الحكوميه على مهنة المحاسبه والمراجعه في مصر أدى الى إفتقاد المهنة لكثير من مقوماتها وأدواتها وحريتها وإنطلاقها ، ولعل من تلك المظاهر ما يلي :-

-سيطرة الحكومه (وزارة الماليه) على سجل المحاسبين و المراجعين الأمر الذى يؤدى الى تسجيل محاسبين ومراجعين قانونيين غير مؤهلين .

-تطبيق نظام محاسبى موحد على مستوى النظام الإقتصادى العام فى مصر ، الأمر الذى يؤدى الى جمود العمل المحاسبى وبالتالى مهنة المحاسبه والمراجعه .

-صدور القوانين التى تحدد القواعد المحاسبيه وأشكال ومحتويات القوائم الماليه ، الأمر الذى يترتب عليه جمود العمل المحاسبى وجعلة أقل إستجابه للتغيرات المستجده فى الظروف البيئيه ، حيث من الصعب تعديل تلك القوانين بالسرعه المطلوبه .

- اهمال الإفصاح عن السياسات المحاسبيه وعن البيانات والمعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم الماليه ، نظراً لإتجاه المهنيين نحوالإلتزام بتطبيق القوانيين أكثر من الإهتمام بسياسات الإفصاح المحاسبى التى تعد جوهر مهنة المحاسبه و المراجعه .

رابعاً : عدم وجود معايير محاسبيه محاسبيه مصريه تتلائم مع الظروف الإقتصاديه و البيئيه

فالمعايير المحاسبيه الدوليه قد تتفق أو تختلف مع الكثير من الظروف الإقتصاديه والتعليميه والبيئيه .

خامساً : عدم وجود تنظيمات مهنيه مستقله تقود مهنة المحاسبه والمراجعه القانونيه بمصر

حيث تخضع المهنه للتبعيه السياسيه والإقتصاديه ، وتعانى من سيطرة الأجهزه الحكوميه عليها بما تعانى منه من بيروقراطيه ومحاباه .

الباب الثانى
تنظيم مهنة المحاسبه والمراجعه
فى الولايات المتحده الأمريكيه وبريطانيا و فرنسا
وعلى الصعيد الدولى و أركان التطوير فى مصر

مقدمـــــــة

هذا الباب يلقى الضوء على كيفية تنظيم مهنة المحاسبه و المراجعه فى عدة دول متقدمه هى الولايات المتحده الأمريكيه وإنجلترا وفرنسا ، كذلك يتم الإشاره الى وسائل النهوض بها على الصعيد الدولى .

و الهدف من تلك الدراسه هو التعرف على معرفة وخبرات هذه الدول فى مجال تطوير مهنة المحاسبه و المراجعه فى جمهورية مصر العربيه .

ومن أجل ذلك تم إختيار نماذج لتطوير المهنه فى تلك البلاد المتقدمه ومدى إمكانية الإستفاده من تجاربها فى تطوير المهنة ، مع إعداد تصور مبدئى لإطار تطوير المهنه بما يتناسب وظروف البيئه فى مصر . وتحقيقا لذلك ينقسم هذا الباب للفصول التاليه : -

الفصل الأول :- تنظيم مهنة المحاسبه و المراجعه فى الولايات المتحده الأمريكيه .
الفصل الثانى :- تنظيم مهنة المحاسبه والمراجعه فى المملكه المتحده .
الفصل الثالث :- تنظيم مهنة المحاسبه والمراجعه فى فرنسا .
الفصل الرابع : - تطور مهنة المحاسبه والمراجعه والنهوض بها على الصعيد الدولى .
الفصل الخامس :- إطار أركان تطوير مهنة المحاسبه والمراجعه فى جمهورية مصر العربيه .

الفصـل الأول
تنظيم مهنة المحاسبه والمراجعه
فى الولايـــات المتحـــده الأمريكـــيه

مقدمــــــة

يهتم هذا الفصل بدراسة مدى تطـور مهنـة المحاسبه و المراجعـه فـى الولايات المتحده الأمريكيه ، كما يركز على مدى توافر كافة مقومات المهنة الرئيسيه هنـاك سـواء مـن حيـث التنظيمـات المؤثـره علـى المهنـة ، أو تـأهيل المحاسـبين القانونيين بالإضافه الى توافر معايير الأداء وقواعد أداب السلوك المهنى .

تأسيسا على ذلك يتم تناول هذا الفصل من خلال النقاط التاليه :-

١/٢ التنظيمات المؤثره فى المهنه .

٢/٢ الإطار التنظيمى للمارسة المحاسبين القانونيين للمهنة .

٣/٢ معايير المراجعه القابلـه للتطبيـق وعلاقاتهـا بإرشـادات المراجعـه ومبـادئ المحاسبه المقبوله والمتعارف عليها .

٤/٢ قواعد آداب وسلوك مهنة المحاسبه والمراجعه .

١/٢ التنظيمات المؤثره فى المهنه

بوجه عام يعتبر المحاسبون والمراجعون القانونيون والمهنيـون الآخـرون الـذى يعملـون بمكاتب ومنشآت المحاسبه القانونيه هم جزء مـن مهنـة المحاسبه القانونيه .

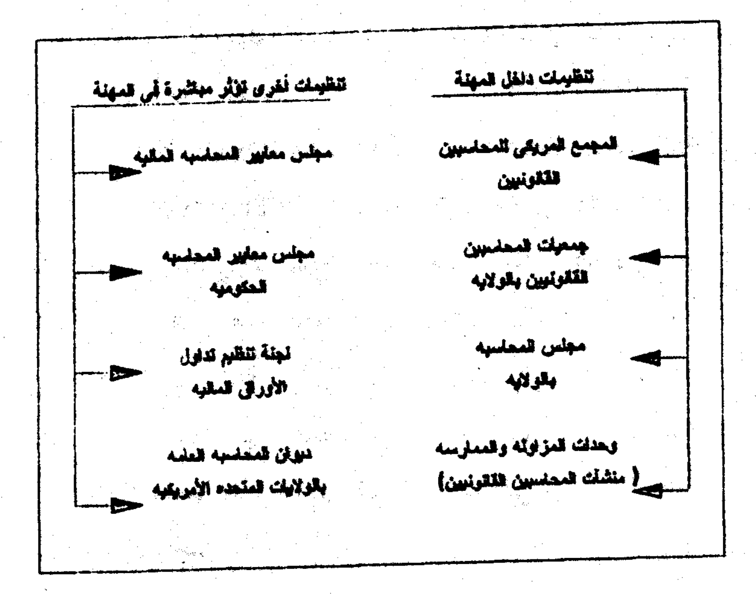
بوجه عام تتكون المهنه من :-

١/١/٢ الكيانات التى تعمل مع المهنة ذاتها .

٢/١/٢ الكيانـات الأخـرى ذات التاثير المباشـر علـى المهنـة مـن خـلال أنشـطتها المنظمه و المؤثره عليها .

يوضح الشكل رقم (٢/١) هذه الكيانات المرتبطه بمهنة المحاسبه القانونيه .

شكل رقم (١/٢)
الكيانات والتنظيمات المرتبطه بمهنة المحاسبه العامه



١/١/٣ تنظيمات داخل المهنة
Entities Within The Profession

هناك أربعة تنظيمات رئيسيه تعمل داخل المهنة ، فيما يلى طبيعة كل تنظيم و الأنشطه الرئيسيه لكل منها :

١- المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين :

American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA)

يعتبرالمجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين هو التنظيم المهنى القومى لمهنة المحاسبه العامه . ولعل من أهم أهداف ذلك المجمع هو العمل لصالح أعضاءه وتوفير الدعم و التأييد الضرورى لضمان ان مكاتب المحاسبه و المراجعه القانونيه تعمل وفقاً لمستوى جوده مهنيه ، وذلك عن طريق المحافظه على معايير آداء المراجعه من الناحيه الفنيه والأدبيه والأخلاقيه .

تعتبر العضويه فى هذا المعهد إختياريه ، وفى الوقت الحالى يوجد هناك حوالى ٣٠٠٠٠٠ عضو منهم ٤٥٪ يعملون فى مجال المحاسبه العامه ، و٤٠٪ منهم

يعملـون فى مجال التجاره و الصناعه ، أما الباقى فيعملـون فـى مجـال التعليـم أو الحكومه أو تقاعدوا ، يوفر المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين مدى واسع من الخدمات الى أعضاءه ، حيث تتضمن معايير الممارسه و الرقابـه علـى جـودة الأداء Practice And Quality Review Standareds ، قـانون أداب وسـلوك المهنة A Code Of Professional Ethics بالإضافه الى التعليـم المهنـى المستمر والمساعده الفنيه فى مجال المحاسبه والمراجعه ، بالإضافه لذلك يقوم هذا المجمع بنشر ثلاث دوريات هى مجلة الحاسبه Journal Of Accountancy المستشـار الضريبى The Tax Advisor ، ونشرة المحاسب القانونى The CPA Letter .

يعمل المجمع المريكى للمحاسبين القانونيين من خلال عددمن الأقسـام ، وتتمثل الأقسام المرتبطه بشكل مباشر بالمراجعه فيما يلى :

(أ) قسم معايير المراجعه .

(ب) قسم شئون مكاتب المحاسبين القانونيين .

(جـ) قسم الرقابه على جودة الأداء .

(د) قسم آداب وسلوك المهنة .

٢- جمعيات المحاسبين القانونيين بالولايه : State Societies Of CPA

تشكل مكاتب ومنشآت المحاسبه القانونيه داخـل كـل ولايـه جمعيـه أو مجمع لتلك المكاتب ، مثل التنظيمات القوميه فإن العضويه فـى تلك الجمعيـه تعتبر إختياريه، كثير من مكاتب ومنشآت المحاسبه القانونيه أعضاء فى كل من المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين وجمعية الولايه ، تعمل تلك الجمعيات من خلال هيئات ومجالس تتشكل فى أعضائهـا ، ويكـون لجمعيـات الولايـه قانونهـا الخـاص للأخلاقيات المهنيه والذى يتوازى بشكل وثيق مع قانون السلوك المهنى للمجمع المريكى للمحاسبين القانونيين .

٣- مجالس المحاسبه بالولايه : State Borads Of Accountancy

هناك ٥٤ مجلس للمحاسبه فى كل ولايه من الولايات المتحده الأمريكيـه ، وتتمثل المسئوليه الأساسيه للمجلس فـى تحديد وتنفيذ قوانين الولايه التى تحكم

ممارسة المحاسبه القانونيه داخل الولايه ، والتى تتعلق بتصاريح المهنه والإرشاد المهنى والتعليم المهنى للمحاسبين القانونيين فى بعض الأحيان ، على الرغم من مجالس المحاسبه بالولايات لا تتبع مباشرة المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين أو جمعيات المحاسبين القانونيين بالولايه إلا أنها تعمل مع تلك التنظيمات على مراقبة وتنظيم هذه المهنة .

٤- وحدات الممارسه : Practice Units

يمكن للمحاسب القانونى أن يزاول المهنه كممارس وحيد A Sole Practitioner أو كعضو فى منشأة AMember Of A Firm ، منشأة المحاسبه القانونيه قد يتم تنظيمها كمنشأه فرديه أو كشركه تضامن أو كشركة مساهمه مهنية ، هناك حوالى ٣٠٠٠٠ وحده مهنيه تزاول المحاسبه القانونيه فى الولايات المتحده الأمريكيه ، بوجه عام يتم تقسيم تلك المنشات الى أربعة مجموعات :

(١) دوليه ، (٢) قوميه ، (٣) إقليميه ، (٤) محليه .

١- منشآت المحاسبه القانونيه الدوليه : International Firms

وهى لديها مكاتب فى المدن الرئيسيه فى الولايات المتحده والمدن الأساسيه خلال دول العالم ، يشار الى ستة منشآت فى هذه المجموعه بإصطلاح السته الكبار The Big Six ، حيث يبلغ إجمالى الإيرادات السنويه لتلك المجموعه من الشركات مجتمعه حوالى ١٣ بليون دولار خلال دول العالم بالإضافه الى ١٠ بليون دولار فى الولايات المتحده الأمريكيه ذاتها ، أحد تلك المنشآت السته الكبار لديها ١١٠ مكاتب فى الولايات المتحده الأمريكيه و ٤٠٠ مكتب فى ٩٠٪ من دول العالم المختلفه ، تتميز تلك المنشأة بأن لديها حوالى ١٣٠٠ شريك ويقترب عدد الأعضاء المهنيين العاملين بها من ٢٥٠٠٠ عضو .

ويصور الشكل رقم ٢/٢ إجمالى الإيرادات بالبليون دولار وعدد الشركاء للسته الكبار من منشآت المحاسبه القانونيه بالولايات المتحده الأمريكيه .

شكل رقم (٢/٢)

بيانات أساسيه عن أكبر ستة مكاتب

فى الولايات المتحده الأمريكيه

(السته الكبار)

مسلسل	إسم مكتب المحاسبه القانونى	إجمالى الإيرادات بالبليون دولار	عدد الشركاء فى مكتب المحاسبه
١	أرنست يونج	٢,٢٦ $	٢١٣١
٢	أرثر أندرسون	١,٩٩ $	١٣٢٢
٣	ديليويوت وكومتش	١,٨٥ $	١٦٥٢
٤	ك . بى . إم . جى	١,٧٧ $	١٨٨١
٥	كوبرز وليبراند	١,٢٨ $	١٢٥٢
٦	برايس ووتر هاوس	١,١٠ $	٨٤٥
		١٠,٢٥ $	٩٠٨٣

٢- المنشآت القوميه **National Firms**

وهى منشآت محاسبه قانونيه لديها مكاتب فى المدن الرئيسيه فى الولايات المتحده ، تلك المنشآت تخدم بعض عملاء هيئة تداول الاوراق الماليه وآلاف من العملاء المتوسطين والصغار ، تتنافس تلك المنشآت القوميه مع الشركات الدوليه مع هؤلاء العملاء .

٣- المنشآت الإقليميه **Regional firms**

وهى منشآت محاسبه قانونيه لديها مكاتب فى مناطق جغرافيه محدده على سبيل المثال الشرق ومنتصف الغرب ، تلك المنشآت عادة ما تخدم عملاء أصغر من تلك التى تخدمها منشآت المحاسبه القانونيه الدوليه أو القوميه .

٤- المنشآت المحليه :

وقد يكون لتلك المنشآت مكتب واحد أو عدة مكاتب داخل الولايه أو المقاطعه ، تعتبر تلك المنشأه المحليه هى النمط الأكثر شيوعا للوحده المزاوله ، وهى تخدم تنظيمات صغيره وعملاء فرديين .

٢/٤/١ التنظيمات الأخرى التى تؤثر مباشرة فى مهنة المحاسبه العامه :

Other Entities That Dirictly Influence The Professions

كما تبين من الشكل البيانى رقم (٢/١) فإن هناك خمسة تنظيمات تنتمى لتلك المجموعه ، حيث ينتمى التنظيمين الأول والثانى الى القطاع الخاص ، فى حين تمثل التنظيمات الثالثه و الرابعه والخامسه كيانات تنتمى للقطاع العام أو الحكومه ، فيما يلى إبراز لطبيعة و الأنشطه الرئيسيه لكل من تلك التنظيمات :

١- مجلس معايير المحاسبه الماليه : Financial Accounting Standared Borad (FASB)

يعتبر مجلس معايير المحاسبه الماليه منظمه مستقله خاصه ، تتمثل وظيفتها الرئيسيه فى وضع وتطوير مبادئ المحاسبه المتعارف عليها و المقبوله قبولا عاما ، وقد إنفصل هذا المجلس عن مجلس المبادئ المحاسبيه Accounting Principles Board (APB) بالمجمع المريكى للمحاسبين القانونيين ، والذى كان مسؤلا عن إصدار أراء مبادئ المحاسبه حتى عام ١٩٧٣ ، وتشكل النشرات والتفسيرات التى

يصدرها هذا المجلس FASB بالإضافه للأراء التى أصدرها مجلس مبادئ المحاسبه APB من عناصر مبادئ المحاسبه المتعارف عليها ، ويتكون مجلس معايير المحاسبه الماليه من سبعة أعضاء يتم إختيارهم فى مجالات الأعمال المختلفه فضلا عن المجالات الأكاديميه .

٢- مجلس معايير المحاسبه الحكوميه :

Government Accounting Standared Board (GASB)

وقد تشكل هذا المجلس فى عام ١٩٨٤ لتنظيم القطاع الحكومى الأمريكى، يتكون هذا المجلس من خمسة أعضاء لهم سلطة نشر المبادئ المحاسبيه الخاصه بالتنظيمات الحكوميه المرتبطه بالولايه أو الحكم المحلى .

عملية إصدار نشرات عن معايير المحاسبه الحكوميه Syatement Of Government Accounting Standared (SGAS) تعتبر مماثله تماما لنفس العمليه التى يتبعها مجلس معايير المحاسبه الماليه FASB عند إصداره لنشرات عن معايير المحاسبه الماليه (SFAS) .

٣- هيئة تنظيم التداول الأوراق الماليه :

Securities And Exchange Commission (SEC)

هى عباره عن منظمه حكوميه أنشئت عام ١٩٤٣ م ، وتتمثل المهمه الرئيسيه لتلك الهيئه فى إصدار المعايير الفنيه التى تحكم طرق إعداد التقارير الماليه للشركات التى تتداول أوراقها الماليه فى الأسواق الماليه ، وعلى الرغم من أن تلك الهيئه لها صلاحية إصدار مبادئ المحاسبه المتعارف عليها ، إلا أنها فوضت هذه الصلاحيه الى المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين ، ثم أخيرا الى مجلس معايير المحاسبه الماليه ، مع ذلك تقوم الهيئه بإصدار سلسله من التعليمات أو المتطلبات المحاسبيه Accounting Series Release (ASR) بجانب مبادئ المحاسبه المتعارف عليها .

تمارس تلك الهيئه تأثير ملحوظ على مهنة المراجعه و المحاسبه القانونيه ، حيث تتضمن لوائحها وتعليماتها المواصفات والمتطلبات اللازمه لتحديد إستقلال المحاسب بالإضافه الى معايير التقارير ، تلك المستلزمات هى نفسها التى أقرها

المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين ، هذا ولتلك الهيئه سلطه كبيره فى إتخاذ الأجراء العقابى فى مواجهة المحاسبين المحايدين الذين يخالفون تعليماتها ولا يتبعونها .

٤- مكتب المحاسبه العامه بالولايات المتحده :

U. S General Accounting Office (GAO)

يعتبر هذا المكتب هيئه فيدراليه يرأسها مراقب النفقات و المحاسب العام للولايات المتحده الأمريكيه ، وله تأثير مباشر على مهنة المحاسبه القانونيه من خلال إصداره لمعايير المراجعه الحكوميه ، وحيث يقوم بنشر معايير عملية مراجعة التنظيمات الحكوميه ، والبرامج والأنشطه والوظائف ، وتجدر الإشاره الى ان المحاسبين القانونيين يجب أن يتبعوا تلك المعايير بالإضافه الى المعايير المهنيه التى حددها المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين عند أداء عملية مراجعة التنظيمات الحكوميه .

٥- مصلحة الإيراد الداخلى :

Internal Revenue Service (IRS)

تعتبر تلك المصلحه أحد أقسام وزارة الخزانه بالولايات المتحده الأمريكيه الأمريكيه ، وهى المسئوله عن إدارة وتنفيذ القوانين الضريبيه ، ومما لا شك فيه فإن لتلك المصلحه تأثير رئيسى على المحاسبين القانونيين والذين يؤدون خدمات ضريبيه ، بحيث إذا خالف بعض هؤلاء المحاسبين تلك القواعد فسوف يكون عرضه للغرامات والعقوبات الأخرى التى يمكن فرضها عن طريق مصلحة الأيراد الداخلى .

<u>٣/٣ الاطار التنظيمى لممارسة المحاسبة القانونية للمهنة :-</u>

ان كانت كل مهنة تهتم بجوده اداء خدماتها ، فإن مهنة المحاسبة القانونية مثلها مثل اى مهنة تركز على جوده اداء عمليات المراجعة Audits Quality ، حيث تعتبر عمليات مراجعة الجودة ضرورية لضمان ان المهنة تفى بمسئوليتها تجاه المستثمرين ، الجمهور العام و التنظيمات التى تعتمد على المراجعين المحايدين بهدف الاحتفاظ بمصداقية القوائم المالية و الثقة فيها .

بهدف ضمان وجود مراجعة لجودة اداء عمليات المراجعة ، فإن المهنة ترتكز على إطار تنظيمي متعدد المستويات Multi-level Regulatoy Framework تتضمن المكونات التالية :-

١- وضع المعايير : Standard-Setting

يقوم القطاع الخاص بوضع معايير خاصة بالمحاسبة ، المراجعة ، الاداب والسلوك المهنى ، والرقابة على الجودة بهدف التحكم فيه و الرقابة على سلوك المحاسبين القانونيين و مكاتب المحاسبة و المراجعة القانونية .

٢- تنظيم المنشأة : Firm Regulation

حيث تقوم كل منشا ة للمحاسبة القانونية بإختيار مجموعة من السياسات والإجراءات التى تهدف الى ضمان تمسك المحاسبون المزاولون بالمعايير المهنية الموضوعية .

٣- التنظيم الذاتى : Self-Regulation

حيث قام المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين بتطبيق برنامج شامل للتنظيم الذاتى يتضمن التعليم المهنى الاجبارى المستمر ، فحص أداء مكاتب المراجع بواسطة بعضها البعض Peer Review أو ما يعرف بمراجعة القرين ، الاستفسارات عن فشل عملية المراجعة ، المراقبة و الاشراف العام .

٤- التنظيم الحكومى : Government Regulation

حيث يحصل المحاسبون المهنيون المؤهلون على ترخيص لمزاولة المهنة ، ويتم عادة الرقابة على سلوك المراجع و تنظيمه عن طريق مجالس الولاية للمحاسبة القانونية ، و هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية و المحاكم .

تتضمن تلك المكونات كل من القطاع العام أو الخاص ، حيث يتم تحديد المعايير المحاسبية Gaap عن طريق معايير المحاسبة المالية ، و مجلس معايير المحاسبة الحكومية ، بينما يرجع تكوين معايير المراجعة Gaas الى المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين كما تم شرحه فى الفصل السابق . وفى هذا الجزء سوف يتم تغطية البيئة المعيارية عن طريق دراسة قواعد الاداب و السلوك المهنى

بالإضافة الى معايير الرقابة على الجودة ، ثم يتم دراسة تنظيم المنشأة ، والتنظيم الذاتى بالإضافة الى التنظيم الحكومى و التى تمثل باقى مكونات الاطار التنظيمى للمهنة لضمان جودة مزاولة المحاسبة القانونية .

١/٣/٣ تنظيم المكتب: Firm Regulation

يحدث هذا التنظيم داخل مكتب المحاسبة القانونية ذاته ، حيث تكون لدى الشركة – عند ادائها لعملية المراجعة المهنية – مسئولية الوفاء بمعايير المراجعة المقبولة و المتعارف عليها بالإضافة لمعايير الرقابة على الجودة . يتضمن هذا النوع من التنظيم التوجيه و الرقابة المتصلة للتصرفات اليومية لأعضاء مكتب المحاسبة القانونية عن طريق إدارة المكتب . عادة ما يكون هذا النوع من التنظيم مباشر وفورى ، تختص عملية تنظيم المنشأة بشكل رئيسى بتحسين كفاءة أعضاء مكتب المحاسبة المهنيين ، لمساعدة هؤلاء الأعضاء فى الوفاء بالمعايير المهنية ، يوفر مكتب المحاسبة القانونى التدريب خلال الأداء كما يتطلب أن يشارك المهنيين به فى دورات تعليم مهنى مستمرة.

هناك حوافز عديدة لمكتب المحاسبة القانونى عند الاداء الجيد ، على سبيل المثال الشعور بالفخر ، و الكسب عن طريق الاداء المهنى ، والرغبة فى التنافس مع المكاتب الاخرى . كما تنشأ حوافز إضافية من الرغبة فى تجنب النفقات و عدم النيل من سمعة المكتب نتيجة وجود منازعات و اجراءات تقاضى ضده نتيجة عدم الالتزام بالمعايير المهنية .

٢/٣/٣ التنظيم الذاتى: Self-Regulation

يطلق عليهأيضا إصطلاح التنظيم عن طريق زملاء المهنة Peer Regulation حيث يرتبط بأنشطة المنشآت المهنية خارج مكتب المحاسبة القانونى بهدف التقيد بجودة عملية المزاولة المهنية ، يلعب كل من القسم التابع للمجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين الخاص بمكاتب المحاسبة القانونية أو القسم الخاص بمراجعة الجودة دورا رئيسيا فى ذلك العنصر (التنظيم الذاتى) المرتبط بالاطار التنظيمى ، منذ عام ١٩٨٨ أصبح المحاسبين القانونيين قادرين على الاحتفاظ

بالعضوية فى المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين فقط اذا ما قاموا بمزاولة المهنة فى منشأة تساهم فى أحد برامج الرقابة على المزاولة لهذين القسمين .

وتتمثل الاهداف المرتبطة بقسم شئون مكاتب المحاسبة القانونية ومتطلبات العضوية المرتبطة على النحو التالى :

الاهـــداف :

- تحسين جـودة أداء الخدمة عن طريق منشآت و مكاتب المحاسبة القانونية من خلال تحديد متطلبات الممارسة لكل شركة أو مكتب مهنى عضو .
- تحديد والاحتفاظ بنظام فعال للتنظيم الذاتى لكل مكتب مهنى يمكن عن طريقه القيام بفحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض ، و توفير نظم الرقابة الملائمة على جوده الاداء، و فرض العقوبات عند الفشل فى الوفاء بمتطلبات العضوية .

متطلبات العضوية :

- التمسك بمعايير الرقابة على الجودة المحددة عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين .
- التقدم لفحص أداء خدمة المحاسبة و المراجعة عن طريق زملاء المهنة كل ثلاثة سنوات (أو أى وقت محدد عن طريق اللجنة التنفيذية) ، يتم اجراء هذا الفحص بالتطابق مع معايير الفحص المحددة عن طريق لجنة فحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض بالقسم .
- ضمان أن كافة المهنيين فى مكاتب المحاسبة المقيمون فى الولايات المتحدة الامريكية يقوموا بالمشاركة على الاقل فى ٢٠ ساعة من التعليم المهنى المستمر كل سنة و على الاقل ١٢٠ ساعة كل ثلاثة سنوات .
- تتأسس معايير الرقابة على الجودة الخاصة بعمليات فحص أداء المكاتب المهنية عن طريق بعضها البعض على التسعة عناصر للرقابة على الجودة ، ويتم اجراء ذلك الفحص عن طريق مجموعات للفحص حيث يتم تعيينهم عن طريق لجنة القسم الخاصة بفحص جودة مكاتب المراجعة عن طريق بعضها البعض .

- يتم تكوينهم عن طريق أحد المكاتب الاعضاء (على سبيل المثال كل مكتب من مكاتب الستة الكبار يتم فحصهم عن طريق بعضهم البعض) .
- يتم تكوينهم عن طريق هيئة مصرح بها و تكون مرتبطة بالمكتب موضع الفحص على سبيل المثال جمعية المحاسبين القانونيين بالولاية أو مجمع شركات المحاسبة القانونية ، كل فريق للفحص مطلوب منه أن يعد تقريرا عن نتائج عملية الفحص الى القسم المرتبط .

يقوم بفحص أداء وظائف المراجعه فى مكاتب المحاسبه القانونيه مكاتب محاسبه أخرى تنتمى الى قسم شئون مكاتب المحاسبه القانونيه التابعه للمجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين ، وعادة ما يكلف مكتب محاسبه قانونى مكتب أخر لفحص وتقييم أداء العمل بمكتبه ، ولا يسمح للمكتب المفحوص فحص أداء المكتب الفاحص .

وبناء عليه فقد أدخلت تعديلات فى القاعده رقم ٣٠١ بعنوان سرية العلاقه بين المحاسب القانونى وعميله ، حتى يمكن للفاحص الحصول على أوراق عمل المكتب تحت الفحص مادام طرفى الفحص سيحتفظان بسرية معلوماتها ، كما يجب أن يلتزم فريق الفحص بالمكتب الفاحص بإستقلاليتهم عن كل من مكتب المحاسبه تحت الفحص وعملاءه .

هذا ويقوم فريق الفحص بدراسة وتقييم نظام رقابة جودة الأداء بالمكتب تحت الفحص ، وكذلك سياسات وإجراءات تنفيذ النظام ، كما يتم التقييم والتحقق من مدى إلتزام مكتب المحاسبه تحت الفحص لمتطلبات قسم شئون مكاتب المحاسبه بالمجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين الخاص بقواعد وأحكام مزاولة المهنه ، وبعد إنتهاء عملية الفحص يتم كتابة تقرير يحتوى على نتائج الدراسه والإقتراحات اللازمه لتحسين أو تطوير نظام الرقابه على جودة الأداء .

يوضح الشكل البيانى رقم (٤/٢) خطاب لفحص أداء مكتب المراجعه عن طريق مكتب أخر .

الهدف الرئيسى لهذا الفحص يتمثل فى تحسين المزاوله والممارسه المستقبله ، مع ذلك فعندما تفشل منشأة المحاسبه فى إتخاذ الإجراء التصحيحى الذى يعتبر ضروريا وفقا للمقرر ، يجوز للقسم أن يفرض بعض العقوبات مثل :

١- متطلبات تعليم مهنى مستمر إضافى .
٢- فحص أداء خاص عن طريق زملاء المهنة .
٣- التحذير واللوم والتأنيب .
٤- غرامات نقديه .
٥- تعليق العضويه مؤقتا .
٦- إنهاء العضويه من القسم المختص .

خلال السنتين الحاليتين أخضعت ٢٩٥ شركه لفحص جودة الأداء المهنى عن طريق زملاء المهنة ، وقد إستلمت المنشاه النمطيه خطاب يتضمن التقرير عن ثلاثة عيوب للرقابه على الجوده ، وقد حصلت غالبية مكاتب المحاسبه القانونيه (٢٦٨ وبنسبة ٩١٪) على أراء نظيفه حيث لم يكن هناك عيوب ماديه كافيه تحتاج لرأى معدل .

يصور الشكل التالى رقم (٣/٢) الملاحظات المرتبطه بوجود نقص فى معايير الرقابه على الجوده للمكاتب المهنيه .

شكل رقم (٣/٢)

عنصر الرقابه على الجوده	عدد الملاحظات	عدد المكاتب
الإشراف	٦٣٧	٢٤٥
التفتيش	١١٦	٨٩
الإسترشاد	٦٧	٥٢
قبول وإستمرار العميل	٤٠	٣٩
الإستقلال	٤٧	٤٣
التطوير المهنى	١٨	١٨
الترقيه	١٦	١٦
التعيين	٩	٩
تخصيص الأفراد على عملية المراجعه	٣	٣

شكل بيانى رقم (٢/٤)

خطاب خدمات فحص أداء جودة مكتب المراجعه

عن طريق زملاء المهنة

إسم المكتب :　　　　العنوان :

رقم التليفون -الفاكس - التلكس

التاريخ ١ نوفمبر ١٩٩٠ م

الى شركاء مكتب باريس ووتر هاوس:

قمنا بفحص نظام الرقابه على الجوده الخاص بممارسة المحاسبه والمراجعه لمكتب برايس ووتر هاوس عن السنه المنتهيه فى ٣٠ يونيو ١٩٩٠ ، تم إجراء الفحص بالإتساق مع المعايير الخاصه بفحص الجوده عن طريق زملاء المهنه المعلن عن طريق لجنة فحص زملاء المهنه لقسم مزاولة المكاتب المرتبطه بهيئة تنظيم تداول الأوراق الأوراق الماليه التى تمثل أحد أقسام المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين الخاص بشئون مكاتب المحاسبه القانونيه ، قمنا بإختيار الإلتزام بسياسات و إجراءات الرقابه على الجوده الخاصه بالمكتب عند المركز الرئيسى القومى للمنشأه وعند مكاتب مزاولة مختاره فى الولايات المتحده الأمريكيه ومتطلبات العضويه للقسم عند المدى الذى رأيناه ملائما ، تضمنت تلك الإختبارات تطبيق سياسات وإجراءات المكتب عن عمليات محاسبة ومراجعة مختاره ، قمنا بإختيار الإشراف و الرقابه عن جزء من عمليات المراجعه المؤداه خارج الولايات المتحده الأمريكيه .

عند قيامنا بإجراء الفحص - أعطينا إعتبار للخصائص العامه لنظام الرقابه على الجوده كما تم وصفه فى معايير الرقابه على الجوده المحدده عن طريق المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين ، مثل هذا النظام يجب أن يكون شاملا بشكل ملائم ومصمم بشكل مناسب بالإرتباط بالهيكل التنظيمى للمكتب بالإضافه الى سياسته وطبيعة مزاولته ، الإنحراف عن الأداء الفردى يمكن أن يؤثر على درجة الإلتزام

بسياسات وإجراءات الرقابه على الجوده الموصفه بالمكتب ، لذلك فإن التمسك بكافة السياسات والإجراءات فى كل حاله قد لا يكون ممكنا .

فى رأينا أن نظام الرقابه على الجوده لمزاولة المحاسبه و المراجعه لمكتب برايس ووترهاوس عن السنه المنتهيه فى ٣٠ يونيو ١٩٩٠ يفى بأهداف معايير الرقابه على الجوده المحدده عن طريق المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين وقد كان متوافقا أثناء وحتى نهاية السنه بشكل يكفل ضمان معقول بالإتساق مع المعايير المهنيه ، ايضا فى رأينا أن المكتب كان متسقا مع متطلبات كافة النواحى الجوهريه .

التوقيـــع

٣/٢/٣ التنظيم الحكومى : Government Regulation

يحدث التنظيم الحكومى للمهنه عند كلا من مستوى الولايه أو المستوى الفيدرالى ، تتراوح الأنشطه ما بين برامج تنفيذ إيجابيه الى أعمال تأديبيه تتخذ عن طريق تنظيمات مختلفه بالإضافه الى المحاكم.

وكما سبق ذكره فإن مجلس المحاسبه بالولايه يقوم بتحديد المؤهلات المطلوب وضعها لاجراء إمتحانات المحاسبين القانونيين النمطيه الموحده ، علاوة على ذلك فذلك المجلس يصدر ويقوم بتحديد تراخيص المزاوله ويقوم بإدارة قوانين ولوائح الولايه بخصوص تلك الأمور المرتبطه مثل التعليم المستمر ، آداب وسلوك المهنة وعمليات فحص الجوده ، مجالس المحاسبه لديها سلطه ذات إعتبار كبير حيث أنها تستطيع أن تغلق أو تلغى ترخيص مزاولة المحاسبين القانونيين الذين لا يستوفون المعايير المهنيه .

يتم تنفيذ اللائحه الفيدراليه بشكل رئيسى عن طريق هيئة تنظيم تداول الأوراق الماليه ، الهدف الرئيسى للتنظيم الفيدرالى يتمثل فى حماية جمهور المستثمرين من أداء عمليات مراجعه جزئيه Substandard Audits ، عقوبة هيئة تنظيم تداول

الأوراق الماليه التى تتخذها بسبب عدم الإلتزام بالمعايير المهنيه قد تتضمن الإستهجان العام ، الإنذار و التعليق المؤقت أو الدائم من مزاولة أمام هيئة تنظيم تداول الأوراق الماليه بالإضافه الى إتخاذ الإجراء القانونى .

يحدث التنظيم الحكومى أيضا فى كل من المحاكم بالولايه أو المحاكم الفيدراليه حيث قد يكون المحاسب القانونى ملتزما قانونيا امام المدعين نتيجة الفشل عن الوفاء بالمعايير المهنية للمزاوله .

<u>العلاقه والرابطه بين التنظيم الحكومى و التنظيم الذاتى :</u>

Link between Government And Self Regulation

بالإضافه الى الأنشطه الموصفه بأعلاه ، فإن هيئة تنظيم تداول الأوراق الماليه تلعب دورا هاما فى إقامة الرابطه بين التنظيم الذاتى و التنظيم الحكومى ، تؤدى الهيئه تقييمها المحايد لفاعلية برامج الإشراف و الرقابه على عملية المزاوله لقسم الإشراف على شئون مكاتب المراجعه التى تزاول المراجعه الخاصه بالشركات الخاضعه لهيئة تنظيم الأوراق الماليه بالمجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين ، يتضمن ذلك فحص أوراق العميل التى يتم إعدادها عن طريق مجموعات فحص جودة الأداء عن طريق زملاء المهنه وأوراق عمل مجلس الاشراف العام المرتبطه ، يتم حجب أوراق العمل لحماية هوية العميل ، أيضا تقوم الهيئه بفحص ملخصات القضايا المنتهيه المقدمه للجنه الإستفسار عن رقابة الجوده تأسيسا على عمليات التقويم فإن الهيئه قد توصلت أن عملية فحص الجوده عن طريق زملاء المهنه تساهم بشكل جوهرى على تحسين نظم الرقابه على الجوده الخاصه بالشركات الأعضاء .

وقد أصبحت مهنة المحاسبه القانونيه ماده لعدد من الدراسات فى العقدين السابقين وقد ركزت على دراسة ما إذا كان المزيد من التنظيم الحكومى للمهنه يعتبر أمرا مطلوبا لمنع عمليات مراجعه دون المستوى المعيارى ؟ إهتم الكونجرس أيضا بأداء لجنة تداول الأوراق الماليه فى الوفاء بمسؤليتها القانونيه عن الأمور الخاصه بالمحاسبه و المراجعه .

على الرغم من أنة ليس هناك زياده جوهريه في التنظيم الحكومي قد نتجت من تلك الدراسات حتى الأن ، الا ان تلك الدراسات قد قدمت دافع قوى للمهنه لتقويم وتدعيم مجهوداتها ذاتية التنظيم .

فيما يلى ملخص للإطار التنظيمي الحالي لمهنة المحاسبه القانونيه في الولايات المتحده الأمريكيه يوضحه الشكل البياني رقم (٢/٥) .

شكل رقم (٢/٥)
مكونات الإطار التنظيمي

المكون	التنظيم القانوني	الأنشطه الرئيسيه
وضع المعايير	-مجلس معايير المحاسبه الماليه ومجلس معايير المحاسبه الحكوميه . -قسم معايير المراجعه بالمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين . -قسم أداب وسلوك المهنة بالمجمع . -قسم فحص الجوده بالمجمع .	-نشر مبادى المحاسبه المقبوله والمتمارف عليها . - تحديد معايير المراجعه . -تحديد وتطبيق قواعد السلوك المهنى . -تحديد معايير الرقابه على الجوده .
تنظيم المنشأه	-مكاتب المحاسبه القانونيه	- تحديد والحفاظ على نظام للرقابه على الجوده . -الإشراف وفحص العمل على المودى عن كل عمليه مراجعه. -تقييم وتشجيع تعليم مستمر للمحاسبين القانونيين .
التنظيم الذاتى	-قسم شئون مكاتب المراجعه بالمجمع . -قسم فحص الجوده بالمجمع . جمعيات المحاسبين القانونيين بالولايه .	-ادارة برامج فحص جودة الأداء عن طريق زملاء المهنه . - تحديد برامج فحص جودة عن طريقزملاء المهنة واجراء ذلك الفحص - التعاون فى وضع برامج فحص الجوده وتحديد وتطبيق لقاعد السلوك المهنى .

التنظيم الحكومى	-مجالس المحاسبه بالولايه -لجنة تنظيم وتداول الأورق الماليه . -المحاكم بالولايه والحكومه الفيدراليه .	-تحديد المؤهلات اللازمه لامتحانات المحاسبين القانونيين وإصدار التراخيص الخاصه بمزاولة المحاسبه القانونيه . - تحديد وتطبيق دليل أداب وسلوك المهنه . -تحديد المؤهلات الخاصه بالمحاسبين للمزاوله قبل هيئة تنظيم تداول الاوراق الماليه وعقاب المخالفين . -حسم إجراءات التقاضى ضد المحاسبين القانونيين نتيجة اداء عمل دون المستوى المعيارى ورفض عقوبات ماليه لمخالفى القانون .

٣/٣ معايير المراجعه القابله للتطبيق وعلاقتها بإرشادات المراجعه ومبادئ المحاسبه المقبوله والمتعارف عليها

Auditing Standards Applicability And Its Relationshep With SAS And GAAP

١/٣/٣ علاقة معايير المراجعه وإرشادات المراجعه :

تعتبر معايير المراجعه قابله للتطبيق فى كل عملية مراجعه للقوائم الماليه يقوم بها المراجع بغض النظر عن حجم العميل ، نوع التنظيم ، نوع الصناعه ، أو ما إذا كانت المنشأه تهدف لتحقيق الربح أم لا تهدف ، لذلك فإن المعايير تطبق بشكل متكافئ لمراجعة القوائم الماليه لأى منشاه صغيره أم كبيره .

كما تعتبر معايير المراجعه متداخله ومتبادله التأثير ومرتبطه ببعضها ، وتؤثر مفاهيم الأهميه النسبيه والمخاطر Materiality And Risk على تطبيق كافة المعايير، هذا صحيح بصفه خاصه فى مجال معايير العمل الميدانى ومعايير التقرير حيث ترتبط الأهميه النسبيه بأهمية البند النسبيه لعملية المراجعه ، فعلى سبيل المثال يعتبر المخزون فى المنشأه الصناعيه أكثر أهميه للمراجع من التأمين المدفوع مقدما بسبب أن الحجم المحتمل Magnitude لاثار التحريفات فى المخزون على القوائم الماليه ، ترتبط المخاطره بإحتمال أن بند معين يعتبر غير

صحيح ، على سبيل المثال فإن العمليات الماليه يمكن أن تكون أكثر عرضه وحساسيه للتحريفات من عمليات الأصول الثابته .

وجدير بالذكر فإن هناك ثلاثة تنظيمات قامت بتحديد معايير للمراجعه هي المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ، ومعهد المراجعين الداخليين IIA ، وديوان المحاسبه العامه GAO ، وإذا كان الأمر متعلق في هذا المؤلف على معايير المراجعه المرتبطه بمراجعة القوائم الماليه ، فإن قسم المراجعه أحد الأقسام الفرعيه للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين مسؤلا عن تحديد معايير المراجعه المرتبطه بمهنة المراجعه و المحاسبه القانونيه .

المعايير عباره عن الأنماط التي يجب أن يحتذى بها المراجع أثناء اداءه لمهمته ، والتي تستنج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها ، فهي إذن مقاييس يتم قياس العمل بها من حيث الجوده ومن حيث الأهداف التي ينبغي الوصول اليها من القيام بهذا العمل ، ولذلك تحدد تلك المعايير بوضوح ولا يجوز العدول عنها على العكس من إجراءات المراجعه التي قد يتم تعديلها لتلائم ظروف كل عملية مراجعه .

بإختصار هناك عدة خصائص أساسيه لمعايير المراجعه هي أنها :

- مقاييس للحكم على أداء المراجع .
- متعارف عليها بين أعضاء المهنه .
- تعبر عن أداء المراجع العادي الذي يبذل العنايه المعقوله .
- ملزمه ولا يمكن العدول عنها .

وقد أسفرت جهود المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين الى وضع معايير للأداء المهني ، حيث أصدر كتيب يضمها عام ١٩٥٤ بعنوان معايير المراجعه المتعارف عليها Generally Accepted Auditing Standards(GAAS) ، ويمكن تبويب تلك المعايير الى عشرة معايير تم تصنيفها الى ثلاثة مجموعات رئيسيه هي : معايير عامه وشخصيه ، معايير متصله بالعمل الميداني الإجرائي ، معايير إعداد تقرير المراجعه .

أ- المعايير العامه General Standards

وهى تهتم بالتأهيل و الصفات الشخصيه للمراجع وعلاقتها بجوده و نوعيه الأداء المطلوب ، وتنقسم هذه المجموعه الى الى ثلاث معايير هى :

١- يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو ثلاثة أشخاص يتوفر لديهم قدرا كافيا من التأهيل النفسى والعلمى والعملى كمراجعين .

٢- يجب أن يكون لدى المراجع إتجاه فكرى وعقلى محايد ومستقل فى كل من الأمور المرتبطه بعملية الفحص .

٣- يجب أن يبذل المراجع العنايه المهنيه الواجبة و المعقوله عند أداءه لمهمة الفحص وإعادة التقرير .

ب- معايير العمل الميدانى Fieldwork Standards

وتتمثل تلك المعايير فى الإرشادات اللازمة للقيام بعملية جمع أدلة الإثبات الفعليه ، وتنحصر تلك المجموعه فى ثلاث معايير ايضا هى :

١- يجب تخطيط مهمه المراجعه بشكل مناسب وكاف ، فضلا عن توافر إشراف دقيق على أعمال المساعدين .

٢- يجب دراسة وتقييم أنظمة الرقابه الداخليه الموجوده بدقه ، وذلك لتقرير مدى الإعتماد عليها ، ومن ثم تحديد المدى المناسب للإختبارات اللازمة ، والتى تتقيد بها إجراءات المراجعه .

٣- ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظه والإستفسارات و المصادقات ٠٠ وغيرذلك ، وذلك بغرض توفير أساس قياس معقول لابداء الرأى فيما سيتعلق بالقوائم الماليه موضوع الفحص والمراجعه .

حـ- معايير إعداد التقارير Reporting Standards

يعتبر التقرير المنتج المادى الأساسى للمراجعه ، فهو يمثل المعلومات المبلغه من المراجع للمستخدمين المعنيين ، وهناك أربعة معايير تحكم إعداد تفرير المراجعه هى :

١ - يجب أن يوضع التقرير ما إذا كانت هذه القوائم الماليه قد أعدت طبقا لمبادى المحاسبه المتعارف عليها .

٢- يجب أن يوضح التقرير ما إذاكانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفتره الحاليه بنفس طريقة تطبيقها خلال الفتره السابقه .

٣- تعبرالقوائم الماليه بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات مالم يشير التقرير الى خلاف ذلك .

٤- يجب أن يتضمن التقرير رأى المراجع عن القوائم الماليه كوحده واحده ، أو يمتنع المراجع عن إبداء الرأى ، وفى تلك الحاله فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك ، وفى كل الأحوال التى يرتبط إسم المراجع بالقوائم الماليه فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المراجع ودرجة المسؤليه التى يتحملها .

وحيث أن معايير المراجعه قد وجهت اليها إنتقادات بإعتبارها تتميز بالعموميه ، مما يترتب عليه جعل هذه المعايير بمثابة معايير مقبوله بصفه عامه ، وأصدرت عديد من المعايير التفصيليه بعد ذلك ترتبط بالمجموعات الثلاثه للمعايير المقبوله ، لمعالجة مشاكل عمليه تواجه الممارسين للمهنه ، ثم أدخلت عليها تعديلات من وقت لأخر بهدف تحقيق التطوير .

وتعتبر المهمه الأساسيه لمجلس معايير المراجعه Auditing Standards Board (ASB) هى إصدار تعليمات آمره وملزمه تصدر فى صورة نشرات بمعايير المراجعه Statements Of Auditing Standards (SAS) ، والتى تمثل ارشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعه فضلا عن اعداد تقرير بنتائج هذه المراجعه ، هذا وقد جمعت نشرات معايير المراجعه فى عشرة معايير أساسيه لمراجعه متعارف عليها GAAS ، تلك المعايير التى يجب أن يبرر المراجع إنحرافه عنها ، والا عرض نفسه الى اجراء تأديبى من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، إذا ما فشل فى هذا ، كما أن هذه النشرات تجمع وتبوب دوريا تمهيدا لصدارها فى مجلدات يطلق عليها دليل أو مجموعة نشرات معايير المراجعه Codification Of Statements On Auditing Standards ، كما أن هذا القسم يصدر تفسير نشرات

معايير المراجعه ، والتى تتضمن شرح كيفية تطبيق هذه المعايير فى ظروف خاصه ، وأيضا ارشادات مراجعة الأنشطه الإقتصاديه المختلفه .

وتساعد تلك النشرات على توفير إرشاد للمراجعين تساعدهم على تحديد :

- الإجراءات التى يمكن بواسطتها تطبيق معايير المراجعه .
- كيفية تطبيق المعايير على بنود معينه فى القوائم الماليه .
- كيفية تطبيق المعايير على قطاعات معينه ، صناعات ومنظمات خدميه .
- كيفية تطبيق المعايير على أنواع معينه من التقرير عن عمليات بخلاف المراجعه فى المنشآت التى ترمى الى الربح او التى لا ترمى الى الربح .
- أمور أخرى تتعلق بالتنفيذ السليم لعملية المراجعه .

٢/٣/٢ معايير المراجعه وعلاقتها بمبادئ المحاسبه المقبوله والمتعارف عليها :

لا شك أن عدالة وصدق عرض القوائم الماليه يتم قياسها فى ضوء تفسيرات المحاسب للمبادئ المحاسبيه المقبوله والمتعارف عليها ، وتعرف بأنها تلك المبادئ التى تتكون من الأعراف والقواعد والإجراءات الضروريه لتعريف وتحديد الممارسه المحاسبيه المقبوله فى وقت معين ، ويعتبر مجلس معايير المحاسبه الماليه FASB هو الهيئه المخوله بإصدار تلك المبادئ ، ومن ثم فلو حدث وأن اختلف العميل مع المراجع على أمر هام يؤثر على القوائم الماليه فقد يحتكم فى تلك الحاله لمجلس معايير المحاسبه الماليه ، وتعتبر أراء مجلس مبادئ المحاسبه ونشرات البحوث التى يصدرها ذلك المجلس و التفسيرات الخاصه بها من العناصر المكونه للمبادئ المحاسبيه المتعارف عليها ، اما التفسيرات الصادره عن المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين فإنها لاتعد من العناصر المكونه لمبادئ المحاسبه المتعارف عليها .

وعلى الرغم من أن مهنة المحاسبه لم تنجح حتى الأن فى صياغة عناصر مبادئ المحاسبه المتعارف عليها بشكل لا لبس فيه ولا غموض ، الا أن المحاسبين المهنيين يبدون عند أدائهم لعملهم كما لو كانوا يعملون ضمنيا فى إطار من المبادئ

والأعراف والخصائص الكيفيه والنوعيه ، وتعتمد الطريقه المنهجيه لمعالجة البيانات الماليه على متطلبين أساسيين هما الملائمه وإمكانية الإعتماد Relevance And Reliability ، ويتم تفسير هذين المطلبين - بدورهما فى ضوء الخصائص الكيفيه أو النوعيه والمفاهيم التى تخدم كمرشد لتحقيق المتطلبات الكيفيه الأساسيه، كما ان اتمام عمليه المحاسبه داخل الإطار الأساسي المحدد فى ضوء تلك الخصائص إنما يتحقق من خلال تطبيق اربعة أعراف أساسيه هى (استمرارية الوحده ، المقابله ، التحقق ، الوحده المحاسبيه) .

٤/٣ مكونات دليل السلوك المهنى بالولايات المتحده الأمريكيه

يخضع سلوك وأداب مهنة المحاسبه و المراجعه القانونيه لعدد من المعايير التى يصدرها عدد من الجهات :

أ- حيث يمنح ترخيص مزاولة المهنة بالولايات المتحد الأمريكيه بواسطة حكومة الولايه (حيث يوجد بكل ولايه مجلس يطلق عليه إسم مجلس الولايه للمحاسبه القانونيه) وتختص تلك المجالس بإصدار معايير تحكم آداب وسلوك مهنة المحاسبه القانونيه .

ب- كذلك توجد جمعيات مختلفه للمحاسبين و المراجعين القانونيين بكل ولايه تضع معايير تحكم آداب وسلوك مهنية يلتزم بها المهنيين بالولايه .

جـ- بالإضافه الى معايير وقواعد آداب وسلوك مهنة المحاسبه القانونيه التىوضعها المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين ، والذى يعتبر الدليل الأكثر شمولا ، وأكثر تطبيقا ، علاوه على انه كثيرا ما يخدم كنموذج للأدله الأخرى .

وحيث أن معايير دليل الأداب و السلوك تنطوى على قيود تحكم سلوكيات المحاسب القانونى أكثر حده من القيود القانونيه ، فإنه يجب أن تنفرد المنظمات المهنيه بدلا من الدوائر القضائيه-بتقدير مدى مخالفة أعضاء المهنة للمعايير المهنيه ، حيث أن البت فى مخالفة المحاسب القانونى لمعايير التصرفات المهنيه يكون من أختصاص لجنة تتكون من محاسين قانونيين (١) و الجدير بالإشاره فإن مجالس

المحاسبه القانونيه بالولايه هى الجهة الوحيده ذات السلطه النهائيه فى فرض وإلزام المحاسبين إتباع معايير آداب وسلوك المهنة .

وعلى ذلك يمكن القول بأن المحاسب القانوني المرخص له بمزاولة المهنة في ولاية ما من قبل مجلس المحاسبه بالولايه والذى يكون عضوا فى كل من جمعية المحاسبين القانونيين بالولايه ، و المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين يخضع لثلاثة أدله لاداب وسلوك مهنة المحاسبه القانونيه ، ويجب أن يلتزم المحاسب هنا - إذا تفاوتت مستويات تلك المعايير الثلاثه - بتلك المعايير الأكثر تقييدا للسلوك .

وهناك قسمين أساسيين فى دليل السلوك المهنى الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين Code Of Professional Conduct حسب ما تم تعديله وإختياره عن طريق الأعضاء فى عام ١٩٨٨ هما :

- المبادئ Principles

وهى تعبر عن المعتقدات الأساسيه للسلوك الأخلاقى ، كما توفر إطار العمل لتلك القواعد .

- قواعد السلوك Rules Of Conduct

وهى تحدد الحد الأدنى من معايير السلوك المقبوله فى أداء الخدمات المهنيه.

بينما تحدد قواعد السلوك ذلك الحد الأدنى من معايير السلوك المقبوله فضلا عن إنها ملزمه ولا يمكن رفضها ، على النقيض فإن المبادئ لم تحدد كمعايير ملزمه ، حيث أنها مجرد التعبير عن أفكار السلوك المهنى ، بالإضافه الى هذين القسمين الذى يتكون منهما الدليل ، فإن اللجنه التنفيذيه لقسم الأداب و السلوك المهنى قد أصدرت النشرات التاليه :

- تفسيرات لقواعد السلوك Interpretation Of The Rules

وهى توفر ارشادات بخصوص تفسير نطاق وإمكانية تطبيق تلك القواعد .

---

(١) فإذا ما إعترض المحاسب على حكم اللجنه ، فإن الأمر يرفع الى لجنة أخرى مكونة من مجموعه أخرى من أعضاء المهنة نفسها ، وأخيرا إذا ما إستمر الخلاف ، فإن هذه الجهات المهنيه يرفع الى فرع المحكمه الفيدراليه بالولايه .

-أحكام الأداب والسلوك : Ethics Rulings

و التى تشير الى إمكانية تطبيق قواعد السلوك وتفسيراتها على مجموعه خاصه من الظروف الفعليه .

ويجب على الأعضاء الذين يخرجون عن التفسيرات أو أحكام الأدب و السلوك تبرير عدم الإلتزام أمام لجنة تأديبيه ، يوضح الشكل التالى رقم (٥/٢) ملخص عن أقسام الدليل و النشرات المرتبطه .

قسم الدليل أو النشره المرتبطه	الطبيعه	الإلزام
المبادئ.	تعبر عن المعتقدات الأساسيه للسلوك الأخلاقى وتوفر إطار هذه القواعد .	لا
قواعد السلوك .	تحدد الحد الأدنى لمعايير السلوك المقبوله فى أداء الخدمات المهنيه .	نعم
تفسير قواعد السلوك .	توفير إرشادات عن تفسير نطاق وقابلية تلك القواعد .	لا، ولكن يجب على المحاسب القانونى أن يبرر أسباب عدم الإلتزام .
أحكام الأداب والسلوك .	تشير الى قابلية تطبيق القواعد و التفسيرات على ظروف فعليه خاصه .	لا، ولكن يجب على المحاسب القانونى أن يبرر أسباب عدم الإلتزام .

٣/٤/١ مبادئ الدليل : Principles

تم تحديد ستة مبادى فى الدليل هى :

١- المسؤليات

٢- المصلحه العامه

٣- الرقى والنزاهة

٤-الموضوعيه والإستقلال

٥- العنايه الواجبه

٦- نطاق وطبيعة الخدمات

٣/٤/٣ قواعد دليل السلوك المهنى :

The Rules Of The Code Of Professional Conduct

تتطلب القوانين الداخليه للمجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين أن يتمسك الأعضاء بقواعد دليل السلوك المهنى ، حيث يجب أن يقوم الأعضاء بتبرير الخروج عن تلك القواعد ، يتكون القسم الثانى من الدليل من إحدى عشر قاعده ملزمه هى:

رقم القاعده	عنوان القاعده
١- القاعده ١٠١	الإستقلال .
٢- القاعده ١٠٢	النزاهة والموضوعيه .
٣- القاعده ٢٠١	المعايير العامه .
٤- القاعده ٢٠٢	الإلتزام بالمعايير .
٥- القاعده ٢٠٣	المبادئ المحاسبيه .
٦- القاعده ٣٠١	المعلومات السريه للعميل .
٧- القاعده ٣٠٢	الأتعاب المشروطه .
٨- القاعده ٥٠١	الأعمال المخله بكرامة المهنة .
٩- القاعده ٥٠٢	الإعلان والوسائل الأخرى لاجتذاب العملاء .
١٠- القاعده ٥٠٣	العمولات .
١١- القاعده ٥٠٥	شكل المكتب المهني

إجتهد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عند تكوين تلك القواعد ، ليخدم كافة مصالح أعضاءه والمهنة والجمهور المعنى ، وقد تم تعديل تلك القواعد من فتره لأخرى للاعتراف بالقواعد المتطوره للسلوك الأخلاقي بالإضافه الى التأثيرات الأخرى مثل التغيرات الرسميه عن طريق التنظيمات الحكوميه ، على سبيل المثال توجد فجوه فى نظام الترقيم المرتبط بقواعد السلوك المهنى ناشئه عن حذف عديد من القواعد المرتبطه برقم القواعد (٤٠٠) والتى تعالج مسؤليات المحاسب القانونى تجاه زملاء المهنة Responsibilities To Colleagues حيث تم إلغاء تلك القواعد على أساس أن الإعتراض قد تم عليها عن طريق الحكومه الفيدراليه كقيد لا مبرر له على المنافسه .

تعتبر قواعد السلوك قابله للتطبيق على كل الأعضاء وعلى كافة الخدمات المهنيه المؤداه فيما عدا إستثناءان هما :

- إذا نصت القواعد على خلاف ذلك (مثال ذلك القواعد ١٠١، ٣٠١، ٥٠٢، ٥٠٣، ٥٠٥) والتى تشير الى أنها تسرى فقط على الأعضاء المزاولين للمهنة .

- إذا كـان العضـو يمـارس مهنة المحاسـبه القانونيـه خـارج الولايـات المتحـده الأمريكيه، وبالتالى فهـو يلتزم بقواعد آداب وسلوك المهنة المتبعه فى الدوله التى يزاول فيها مهنتة .

الفصل الثانى

تنظيم مهنة المحاسبه والمراجعه

فى المملكه المتحده

يهتم هذا الفصل بتنظيم مهنة المحاسبه و المراجعه فى بريطانيا ، حيث يتم دراسة الإطار التنظيمى ، و التنشئه والرقابه القانونيه والضريبيه والأنشطه المختلفه بالإضافه الى الواجبات المهنيه (الإستقلاليه والسلوك المهنى) .

بناء على ذلك ينقسم هذا الفصل الى الأجزاء التاليه :

٢/٢/١ الإطار التنظيمى .

٢/٢/٢ التنشئه .

٢/٢/٣ الرقابه القانونيه و الضريبيه والأنشطه المختلفه .

٢/٢/٤ الواجبات المهنيه والسلوك المهنى .

٢/٢/٥ معايير الأداء المهنى فى بريطانيا .

١/٣/٢ الإطار التنظيمى :

بدأ تنظيم مهنة المحاسبه فى بريطانيا ، منذ أوساط القرن التاسع عشر ، ضمن إطار معاهد إقليميه من المحاسبين القانونيين وذلك بهدف حماية وضمان تطبيق المعايير المهنيه .

وهكذا نشأت ثلاثة معاهد من المحاسبين القانونيين تتمتع بقانون ملكى .

- معهد المحاسبين القانونيين فى انكلترا وويلز (ICAEW) .
- معهد المحاسبين القانونيين فى إسكتلندا (ICAS) .
- معهد المحاسبين القانونيين فى ايرلندا (ICAI) .

وفى نفس الوقت تطورت مهنة محاسبه مجازة إنتظمت فى ما بعد ضمن الجمعيه القانونيه للمحاسبين المجازين (ACCA) .

ويتمتع كل المحاسبين المهنيين بالإمتيازات نفسها فى العمل وذلك وفقاً لقانون الشركات (Companies Act) .

وتلعب مهنة المحاسبه دورا هاما جدا فى الحياه الإقتصاديه : دور إستشارى لدى الحكومه فى ما يتعلق بالتشريع الضريبى و المحاسبى ، دور هام فى وضع المعايير المحاسبيه (رغم وجود جهاز مستقل يهتم بهذا الشأن منذ العام ١٩٩٠) ، ودور فى تنظيم المهنة (التدريب ، الواجبات ، قوانيين الممارسه) .

فضلا عن ذلك ، يوجد أيضا منظمتان متخصصتان وهما : المعهد القومى للماليه العامه والمحاسبه (CIPFA) وأعضاؤه متخصصون فى الإداره الماليه وتدقيق كيانات القطاع العام و المعهد القانونى للمحاسبين الإداريين (CIMA) ويضم المحاسبين الإداريين الذين يعملون فى المؤسسات .

وتجتمع الهيئات المهنيه السالفة الذكر تحت رعاية اللجنه الإستشاريه للهيئات المحاسبيه (CCAB) والتى تطمح بالدرجة الأولى الى المحافظه على إستقلال المهنه وتنظيمها الذاتى وتطويرهما .

هذا ويوجد حوالى :

- ١٢٠ ألف محاسب قانونى (٤٠٪ منهم فقط يمارسون مهنة حره)

- ٤٠ ألف محاسب مجاز (٢٥٪ منهم فقط يمارسون مهنة حره)

٣/٢/٣ التنشئه

المحاسب القانونى (معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا ويلز (ICAEW)
بعد أن يبلغ المرشح المستوى المطلوب لدخول الجامعه بإستطاعته أن يتسجل فى برنامج خاص للتنشئة (Foundation Course) مدته سنه يتوجب عليه فى نهايته إجتياز الإمتحان المقرر .

أما الحائزين على شهادات جامعيه (٣ سنوات)فعليهم الخضوع لبرنامج تنشئه (Conversion Course) مدته ١٢ إسبوعا وإجتياز إمتحان يحدد إمكانية بلوغهم مرحلة التدرج المهنى .

وتبلغ مدة التدرج المهنى الإلزامى ثلاث سنوات للحائزين على شهادات جامعيه وأربع سنوات للمرشحين الأخرين ، وخلال مرحلة التدرج ، تعتبر مراجعه الدروس إلزاميه (٣٠ إسبوعا بدوام كامل) ، ومن الممكن أن يتم التدرج جزئيا فى شركة ما لكنه عموما ما يتم في مكتب محاسب قانوني .

ويخضع المرشح خلال فترة التدرج لإمتحانى كفاءه (Intermediate Examination) (وهما عباره عن أربع مسابقات خطيه) وهكذا فإن إجتياز هذين الإمتحانين وشهادة إنهاء التدرج يخولان المرشح لأن يصبح عضوا فى معهد المحاسبين القانونيين فى إنجلترا وويلز (ICAEW) .

ويحق لأعضاء معهد المحاسبين القانونيين فى أنجلترا وويلز (ICAEW) أن يصبحوا أعضاءا فى معهد المحاسبين القانونيين في إسكوتلندا (ICAS) ومعهد المحاسبين القانونيين فى أيرلندا (ICAI) (و العكس صحيح) ، ولكن لكل هيئه من هذه الهيئات أنظمتها التعليميه و التأسيسيه الخاصه بها ، ويحمل أعضاء هذه الهيئات الثلاث لقب "محاسب قانوني " .

أما ممارسة المهنة الحره (وخصوصا الحصول على لقب مدقق مؤهل قانونيا للمراقبه الرسميه للحسابات) فتتطلب تمرنا إضافيا مدته ثلاث سنوات فى مكتب

محاسب قانوني معتمد من قبل المعهد ، ويتم الحصول من بعدها على شهادة مزاولة Practising Certificate .

ومن الممكن إتمام سنة من سنوات التدرج الإضافيه قبل قبول المرشح كعضو معهد المحاسبين القانونيين فى إنجلترا وويلز (ICAEW) .

المحاسب المجاز : سلسلة التنشئه متنوعه جدا وتولى إهتماما كبيرا لمحاسبى الشركات و التنشئه فى الخارج ، بعد أن يبلغ المرشحون مستوى الدخول الى الجامعه بوسعهم متابعة الدروس بدوام كامل فى معهد من إختيارهم شرط أن يبلغوا مستوى يخولهم إجتياز إمتحانات الكفاءه : وهى ١٤ إمتحانا خطيا لمدة ثلاث ساعات موزعه على ثلاث مراحل ، كما أن فترة تدرج لمدة ثلاث سنوات وهى من الشروط الإلزاميه ،ويمكن متابعة التدرج سواء فى شركه أو فى مكتب محاسبه تحت إشراف خبير المحاسبه ، كما يمكن متابعة التدرج قبل أو خلال أو بعد تجاوز إمتحانات الكفاءه .

ومن جهة أخرى ، إن ممارسة المهنة الحره تستلزم أيضا الحصول على شهادة مزاولة Practising Certificate (ثلاث سنوات تدرج فى ماده التدقيق تحت إشراف مدقق مرخص ويمكن متابعة سنه من سنوات التدرج قبل أن يقبل المرشح كعضو فى الجمعيه القانونيه للمحاسبين المجازين (ACCA) .

٣/٣/٢ الرقابه القانونيه و الضريبيه والأنشطه المختلفه

منذ عام ١٩٠٠ والشركات البريطانيه تخضع للرقابه القانونيه .

وهذا النوع من الرقابه إلزامى على أن يقوم به مدققون مرخصون مسجلون على لائحه تحضرها هيئات إشراف معترف بها من قبل الدوله ، و الهيئات المهنيه الأربع والتى هى :

معهد المحاسبين القانونيين فى إنجلترا وويلز (ICAEW) ومعهد المحاسبين القانونيين فى إسكوتلندا (ICAS) ومعهد المحاسبين القانونيين فى ايرلندا (ICAI) و الجمعيه القانونيه للمحاسبين المجازين (ACCA) هذه الهيئات معترف بها من قبل الدوله ، وخبراء المحاسبه (المحاسبون القانونيون و المحاسبون المجازون) الذين يحملون شهادة مزاوله Practising Certificate يراقبون معظم الشركات البريطانيه .

وتقوم الجمعيه العامه بتعيين المدققين لمدة سنة قابله للتجديد ، ويتم إنجاز المهام وفقا لنظام المراجع الذى وضعتة المهنة .

ويوجد ثمة طلب شديد على مهنة المحاسبه فى سوق المساعدة والمشوره الضريبيه :

- التصريح عن الضريبه وحسابها : يقوم بهذه المهام بشكل رئيسى المحاسبون المهنيون (ينافسهم على ذلك خبراء الضرائب) ، وتستند إدارة الضرائب على أعمال المهنيين .
- المشورة الضريبيه : يتقاسم هذه السوق خبراء المحاسبه وخبراء الضريبه ورجال القانون .

أما مهام الإئتمان وهندسة العمليات الماليه فيقوم بها عادة المحاسبون المهنيون لوحدهم أو بالتعاون مع رجال القانون فى المصاريف التجاريه المعتمدون لهذه المهام (حصلوا على إذن بالممارسه) يمكن تعيينهم مصفين أو حراس قضائيين على الشركات .

وتتمثل الأنشطه المختلفه فيما يلى :-

- خدمات ماليه : خبراء المحاسبه الذين قبلوا كمعتمدين وحصلوا على إذن بالممارسه نتيجه لذلك ، بوسعهم تقديم أية خدمه ماليه للمؤسسات وتقديم أية نصيحه للأفراد فيما يتعلق بشئون التوظيف والتخطيط . . . .
- مشوره إقتصاديه وإداريه : مهام واسعه جدا تتناول مجالات التنظيم ، دراسات الجدوى ، التخطيط الإستراتيجى ، المعلوماتيه ، المساعده فى إختيار الموظفين .

٤/٣/٣ الواجبات المهنيه و السلوك المهني

يخضع المحاسبون المهنيون لالتزام عام بالإستقلاليه لكنهم أحرار نسبيا بتقدير شروط هذه الإستقلاليه ، ولا يوجد قواعد تعارض عامه .

بوسع المحاسب القانوني أو المجاز مثلا أن يقدم أية خدمه مهنيه لعميل منحه توكيلا لإجراء رقابه قانونيه ، إذا كانت إستقلاليته مصانه ، لكنه لا يستطيع التدخل بإدارة المؤسسه ... ولا يحق له أن يركز نشاطة على عميل معين ولا يجب أن يجني أكثر من ١٥ بالمائه من مجموع أتعابه من أعمال متكرره لعميل تدقيق واحد،فضلا عن ذلك يشمل تنظيم المهنه العديد من قواعد حسن السلوك .

يحق للمحاسبين المهنيين اللجوء الى اية وسيله من وسائل الإعلان ، شرط ألا يمسوا شرف المهنة ، فقط الإعلان المقارن ممنوع ، وقد وضعت كل هيئه قواعد حسن سلوك للتنفيذ بها في مجال الإعلان ، وثمة عقوبات تنزل بالمخالفين .

يمكن مزاولة النشاطات غير المقننه (أعمال المحاسبه و المشورات الضريبيه والإداره) بكل حريه في بريطانيا ، اما في ما يتعلق بأهم ثلاث نشاطات مقننه فالممارسه تخضع للتالي :

- المراقبه القانونيه : كل تابع للمجموعه الإقتصاديه الأوروبيه و المعتمد في بلده الأصلي للقيام بهذا العمل بوسعه الحصول على إعتراف به في بريطانيا ، شرط أن يتسجل لدى واحد من معاهد الإشراف المعتمده (المعاهد المهنيه المحاسبيه الأربعه معتمده) وإجتياز إختبار أهلية في مادة قانون الشركات والضرائب ، وترتبط مدة ونطاق هذا الإختبار بتنشئة المهاجر في بلده الأصلي .
- النشاط الإداري والتنظيم القانوني : يستطيع المهنيون الأوروبيون الحصول على إذن بممارسة العمل من وزارة التجاره و الصناعة شرط أن يكونوا قد إجتازوا إمتحانا في كل المواد المتعلقه بالإفلاس ويتمتعون بحد أدنى من الخبره وأن يكونوا قد تسجلوا لدى واحد من الهيئات المحاسبيه الأربع المؤهله قانونيا لهذا النوع من الأعمال .

● الخدمات الماليه : يمكن للمهنيين الأوروبين أن يعتمدوا من قبل هيئة من الهيئات المعترف بها لدى الحكومه (المعاهد المحاسبيه الأربعه أصبحت معروفه) ، ويمنح الإذن بممارسة العمل وفقا للخبره و الكفاءه ، ويسمح للمرشحين المؤهلين لممارسة الرقابه القانونيه للحسابات بممارسة هذا العمل دون شكليات إضافيه .

ويحتفظ بحق حمل لقب محاسب قانوني أو محاسب مجاز لأعضاء المعاهد المعينه ، و السماح بممارسة النشاطات المذكوره أعلاه لا يمنح الشخص كفاءة العضويه و بالتالي حمل اللقب .

غير أن المعاهد البريطانيه قامت بالإستعدادات اللازمه التي نصت عليها التوجيهات حول الأعتراف المتبادل بالشهادات ، وهكذا يمكن للمرشحين حملة شهادات من دوله أخرى عضو أن يؤهلوا لعضوية أحد المعاهد بعد أن يجتازوا بنجاح إختيار أهلية يشمل قانون الشركات و القانون الضريبي ، وترتبط مدة ونطاق هذا الإختبار بتنشئة المهاجر ، ويمكن للمهاجر أن يحمل لقب عضوية أحد المعاهد حتى لو لم يستقر في بريطانيا .

٥/٣/٣ معايير الأداء المهني

صدرت أربعة معايير أساسيه للاداء المهني في بريطانيا هي :-

١- معيار الإستقلال Idependence

حيث يعتبر الإستقلال مسأله ذهنيه للمحاسب القانوني ، فلكي يبدى المحاسب رأيه الفني الحيادى عن القوائم الماليه محل المراجعه دون تحيز ، يتعين عليه أن يكون بعيدا عن تأثير الإداره ومصالحه ورغباته الشخصيه ولذلك يلزم ألا يكون له مصلحه ماديه مباشرة له أو إستثمار خاص به في المنشاه محل المراجعه ، كما يجب ألا يكون عليه إشراف من مديرى تلك الشركات ، كذلك لا توجد قروض لصالحه أو عليه للمشروع موضوع المراجعه .

٢- معيار الكفاءه Conpetence

حيث يقوم هذا المعيار على أساس أن المحاسب القانونى الذى يقوم بفحص القوائم الماليه يجب أن يكون كفوأ لذلك ، ويكون ذلك عن طريق توافر مواصفات خاصه تظهر الكفاءه من حيث التأهيل والتدريب النظرى و العملى المناسبين .

وتتطلب الجمعيات المهنيه للمحاسبين و المراجعين فى بريطانيا أن يكون المحاسب القانونى حاملا مؤهلا جامعيا فى المحاسبه ويجتاز إمتحانا قبل قبوله عضوا فى الجمعيه .

٣- معيار التنفيذ Performance

حيث أن المحاسب القانونى كشخص مهنى يقدم خدماته ووكالته بأجر ومن ثم فعليه أن يؤدى عمله بعنايه كافيه وينفذ واجباته بمهاره وعنايه وحذر ، وعليه أن يخطط لعمله ويشرف على مساعديه ويقوم بتصميم نظام الرقابه الداخليه ، ويجمع أدلة الإثبات التى يبنى عليها رأيه فى القوائم الماليه .

٤- معيار التقرير Reporting

ويمثل ذلك المعيار أهميه كبيره بإعتبارة منتج أو محصله ، عملية المراجعه التى تهتم بها مستخدموا القوائم الماليه وتعتمد جهات خارجيه كثيره عليه ، لذلك لابد أن تتضمن تقرير المحاسب بتحديد القوائم الماليه محل المراجعه ، والإجراءات التى قام بها ورأيه بوضوح إذا كان بدون تحفظ أو بتحفظ ، وعليه أن يوضح الأسباب التى أدت الى إصدار رأيه بتحفظ إن وجد .

الفصل الثالث

تنظيم مهنة المحاسبه والمراجعه

في فرنسا

مقدمـــــة

يمكن القول بأن تنظيم مهنة مراقبة الحسابات تحدد في فرنسا بالمرسوم رقم ٨١٠ الصادر في ١٢ أغسطس سنة ١٩٦٩ و المعدل بالمرسوم رقم ١١٤١ الصادر في ٧ديسمبر ١٩٧٦ و المرسوم رقم ٦٦٥ الصادر في ٣ يوليو سنة ١٩٨٥ ، و الذى أنشأ روابط مراقبي الحسابات ، وهو تنظيم يشبه الى حد كبير تنظيمات المهن الحره من حيث أهدافه ومن حيث أن هذه الروابط تتمتع بالشخصيه الإعتباريه ، ولكنه لم يصل الى حد الإعتراف بها كنقابه مهنيه تضم العاملين في مراقبة الحسابات كنقابه المحامين أو الأطباء ، فقد إنتهت محكمة التنازع في فرنسا الى أن مجالس الروابط الإقليميه ومجلس الرابطه القوميه لمراقبي الحسابات وإن كانت تقوم على مرفق عام فإنها تظل خاضعه لأحكام القانون الخاص ، ومن ثم فإن المنازعات المتعلقه بها تصبح من إختصاص القضاء العادى وليست من إختصاص مجلس الدولـه ، ولعل السبب في ذلك يرجع الى حداثة هذه المهنة نسبيا في فرنسا بالمقارنه بالمهن الأخرى الموغله في القدم .

وتوجد روابط مراقبي الحسابات على المستوى الإقليمي أو القومي وهي تتمتع جميعها بالشخصيه القانونيه ، ويتعين على من يمارس مهنة مراقبة الحسابات أن يكون منضما الى واحده من هذه الروابط الإقليميه ، كما يجب أن يكون مقيدا في الجدول الخاص الذى نصت عليه الماده ٢١٩ من قانون الشركات رقم ٥٣٧ لعام ١٩٦٦ .

يهتم هذا الفصل بدراسة تنظيم مهنة المحاسبه و المراجعه في فرنسا ، وتحقيقا لذلك فسوف يتم دراسة الراوبط الخاصه بمراقبي الحسابات ، وبعد ذلك يتم تناول شروط القيد في الجدول المهني .

١/٣/٢ الروابط الخاصه بمراقبى الحسابات

(أ) روابط مراقبى الحسابات الإقليميه

توجد رابطه لمراقبى الحسابات فى دائرة كل محكمة إستئناف ، وتتخذ من عاصمة الإقليم مقرا لها وتسمى بإسمها، ولكل رابطه جمعيه عموميه ومجلس للإداره .

١-الجمعيه العموميه لرابطة مراقبى الحسابات الإقليميه :

تضم الجمعيه العموميه للرابطة الإقليميه كل مراقبى الحسابات الأعضاء فى الرابطة سواء من الأفراد أو الأشخاص المعنويه ، والذين يمارسون نشاطهم المهنى فى دائرة محكمة الإستئناف التى توجد فيها هذه الرابطه و المقيدين فى الجدول المشار اليه فى الماده ٢١٩ من قانون الشركات رقم ٥٣٧ لسنة ١٩٦٦ .

وتعقد الجمعيه العموميه للرابطة إجتماعا سنويا بناء على دعوة رئيس مجلس إدارتها ، ولا يجوز لمراقبى الحسابات الذين شطب قيدهم من الجدول ، أو الموقوفين مؤقتا عن ممارسة المهنة ، أو الذين لم يسددوا إشتراكات العضويه ، أن يشاركوا فى أعمالها .

وتختص الجمعيه العموميه بإنتخاب مجلس إدارة الرابطه ، ويتم تعيين مراقبين يعهد إليهما برقابة أعمال مجلس الإداره ذات الصفه الماليه ، كما تناقش فى إجتماعها السنوى تقرير مجلس الإداره وتستمع الى التقرير المقدم من المراقبين وتتخذ ما تراه بشأنهما ، وللجمعيه العموميه للرابطه الإقليميه أن ترفع الى السلطات المختصه الإقتراحات المتعلقه بحماية مصالح المهنة الأدبيه و الماديه ، كما يجوز للجمعيه أن تتخذ المبادرات اللازمه للنهوض بمستوى المهنة ، والدفاع عن كرامة وإستقلال أعضائها ، وتقترح الشروط الخاصه بالتكوين العلمى والعملى للراغبين فى مزاولتها .

٢- مجلس إدارة الرابطه

يتكون مجلس إدارة الرابطه الإقليميه من أعضاء تنتخبهم الجمعيه العموميه لمدة أربع أعوام و يتراوح عددهم بين سته وسته وعشرين عضوا تبعا لعدد الأعضاء

الذين تضمهم الرابطه ، على ان تجدد عضوية نصف أعضاء المجلس كل سنتين، ويجوز إعادة إنتخاب عضو مجلس الإداره لمده واحده أخرى .

وتقتصر عضوية مجلس الإداره على الأشخاص الطبيعيين وحدهم ، والحقيقه أن هذا الشرط يجب أن يتوافر أيضا فى الناخبين ، فلا يجوز لمراقبى الحسابات من الأشخاص الإعتباريه أن يشاركوا فى عملية الإنتخاب وإن كان يجوز للشخص الإعتبارى المقيد فى الجدول أن يشارك فى أعمال الجمعيه العموميه الأخرى .

ومتى حاز المرشح الأغلبيه المطلقه لأصوات الناخبين اعتبر فائزا من أول جوله، والا فتكتفى الأغلبيه النسبيه عند الإعادة ، وتنص اللائحة الداخليه لكل رابطه إقليميه على القواعد والإجراءات التى تنظم عملية الإنتخاب .

ولا تملك الجمعيه العموميه للرابطه أن تعزل مجلس الإداره ولو لسبب مشروع ، ومع ذلك فإن عضو مجلس الإداره الذى يتقاعس عن واجباته يتعرض لجزاء إدارى قد يحول بينه وبين ممارسة وظيفة كعضو فى المجلس نهائيا أو لبعض الوقت ، كما يعتبر عضو مجلس الإداره الذى يمتنع عن حضور الجلسات أو لا ينهض بما كلف به من مهام دون عذر مقبول مستقيلا بقوة القانون .

ويعقد مجلس إدارة الرابطه الإقليميه جلسه على الأقل كل ستة أشهر بناء على دعوة رئيسه ، ويشترط لصحة إنعقاده حضور نصف الأعضاء ، وتصدر قراراتة بأغلبية أصوات الحاضرين وعند التساوى يرجح الجانب الذى منه الرئيس .

ويشرف مجلس إدارة الرابطه الإقليميه على الخدمات التى تعود بالنفع على الأعضاء ، كما ينهض بالدفاع عن المصالح المهنيه وحقوق أعضاء الرابطه ، يتخذ الإجراءات المناسبه للنهوض بمستوى مراقبى الحسابات وتطوير طرق الأداء ، ويعمل على تسوية المنزاعات التى تنشأ بين أعضاء الرابطه ، ويراقبهم عند ممارستهم لأنشطتهم المهنيه ، وله ان يجرى تفتيشا سنويا على أعمالهم ، ما يعهد اليهم بإدارة أموال الرابطه وتحديد قيمة الإشتراكات السنويه عضويتها .

ويرأس مجلس الإداره رئيس يختاره أعضاء المجلس لمدة سنتين قابلة التجديد،ويتولى تمثيل الرابطة الأقليمية ويشرف على تنفيذ قرارات المجلس على

نشاط الرابطه ، ويدعو الجمعيه العموميه للإنعقاد ، كما يحكم فى المنازعات المتعلقه بتقدير الأتعاب أو تحديد ثمن الحصص فى شركات مراقبة الحسابات المدينه ، ولرئيس مجلس الإداره أن يطعن على قرارات غرفة التأديب الإقليميه .

ويعاون الرئيس مكتب يتألف من نائبين للرئيس ، وأمين الصندوق وأمين .

(ب) الرابطه القوميه لمراقبى الحسابات

الرابطه القوميه لمراقبى الحسابات جهاز مركزى يضم كل مراقبى الحسابات المقيدين فى الجدول سواء أكانوا من الأفراد أو من الأشخاص الإعتبارين ، ويشرف على إدارتها مجلس للإداره تعاونه أمانه يرأسها رئيس المجلس .

١- مجلس إداره الرابطه القوميه لمراقبى الحسابات

مقره العاصمه باريس ويضم ممثلين عن الروابط الإقليميه بواقع ممثل واحد لكل مائه وخمسين عضو ، ومدة عضويه المجلس أربع سنوات على أن تجدد عضوية نصف الأعضاء كل سنتين .

ينعقد المجلس مره على الأقل كل سته أشهر بناء على دعوه من رئيسه ، كما يجوز لوزير العدل أن يدعو المجلس للإنعقاد حضور نصف الأعضاء ويتصدى المجلس للدفاع عن مصالح المهنة وحقوق الاعضاء ويشرف على تطويرها ، ويقر المبادئ المحاسبيه التى تحكم عمليات مراجعة الحسابات ، ويراقب حسن تنفيذها ، كما ينشر المجلس دليلا سنويا بأسماء مراقبى الحسابات المقيدين فى الجدول على المستوى القومى .

والحقيقه أن مجلس إداره الرابطه القوميه لمراقبى الحسابات بمثابة حلقة الوصل بين المهنة والجهات الأداريه المختلفه ذات الصله بعمل مراقبى الحسابات كلجنة عمليات البورصه ومحكمة الحسابات للمحاسبه .

٢- أمانة المجلس :

ينتخب مجلس إداره الرابطه القوميه لمراقبى الحسابات أمانة المجلس أو تكتب لمدة سنتين ، وتضم رئيس مجلس الإداره ونائبيه ، وأمين الصندوق و أمين السر .

وتتولى الأمانه العامه للرابطه القوميه تصريف الأمور اليوميه ، كما يجوز لمجلس الإداره أن يفوضها بعض السلطات المناسبه لتنفيذ قراراته .

٣/٣/٣ القيد فى الجدول المهنى

اعمالا لنص الفقره الأولى من الماده ٢١٩ من قانون الشركات ٥٣٧ لسنة ١٩٦٦ لا يجوز لغير المقيدين فى جدول خاص ممارسة مهنة مراقبة الحسابات (١٦م) ، يتم التعرض اولا للجان القيد ثم لشروط القيد و إجراءاته :

لجـــان القيـــد

-لجنة القيد الإقليميه :

توجد لجنه إقليميه لقيد مراقبى الحسابات فى دائرة إختصاص كل محكمة إستئناف ، تشكل برئاسة أحد مستشارى هذة المحكمه ، بمسؤلية قاض من قضاة لإحدى المحاكم الإبتدائيه الواقعه فى دائرة إختصاص محكمة الإستئناف ، أو أحد قضاه غرفة الحسابات الإقليميه ، وممثل للمحاكم التجاريه ، وأحد أساتذة القانون أو الإقتصاد أو الإداره ، وواحـد مـن الشخصيات المتخصصه فى إدارة المشـروعات ، وممثل لوزارة الماليه ، ممثل للرابطه الإقليميه لمراقبى الحسابات . ولا يكـون إنعقاد لجنة القيد صحيحا الا بحضور أربعة أعضاء على الأقل وتصدر قراراتها بأغلبية أصـوات الحاضرين وعند التساوى يرجح الجانب الذى منه الرئيس ، يتولى كبير كتاب محكمة الإستناف أمانة اللجنه .

٢- لجنة القيد القوميه

تتخذ لجنة القيد القوميه من العاصمه باريس مقرا لها وتختص بنظر الطعون علـى قرارات اللجان الإقليميه ، وتتشكل اللجنه القوميـه للقيـد برئاسـة مستشـار بالقضـاء العادى وعضوية مستشار من محكمة الحسابات ، وأحد أساتذة القانون بالجامعات الفرنسيه ، وأحد المتخصصين فى مجال إدارة المشروعات وممثل لوزير الإقتصاد ، وأحد قضاة المحاكم التجاريه ، وأثنين من مراقبى الحسابات .

ولا يكون إنعقاد لجنة القيد صحيحا إلا بحضور سته من أعضائها على الأقل ، وتصدر قراراتها بأغلبيه أصوات الحاضرين وعند التساوى يرجح الجانب الذى منه الرئيس .

(ب) شروط القيد

تختلف شروط قيد الشخص الطبيعي فى جدول مراقبى الحسابات عن شروط قيد الشخص الإعتبارى :

١ - شروط قيد الشخص الطبيعي فى جدول مراقبى الحسابات :

حددت الماده الثالثه من المرسوم رقم ٨١٠ لسنة ١٩٦٩ شروط قيد مراقب الحسابات الفرد على النحو التالى:

١- الا يقل سن طالب القيد عن خمس وعشرين سنه ، وإذا كان مرسوم ١٢ أغسطس سنة ١٩٦٩ قد عنى بفرض حد أدنى لسن طالب القيد فهو لم يضع حد أقصى لهذا السن ، مما كان محلا للنقد ، فلجنة عمليات البورصه ترى أن عدم النص على حد أقصى لسن طالب القيد يعتبر قصورا يستوجب المعالجة التشريعيه .

٢- أن يتخذ طالب القيد موطنا مهنيا له فى دائرة لجنة القيد التى يلتمس يده اليها.

٣- أن يتوفر لديه التكوين المهني المناسب ، فيلزم أن يكون حاصلا على مؤهل جامعي يتصل بالتخصص ، وأن ينهى دوره تدريبيه لدى أحد مراقبى حسابات ثم يجتاز بنجاح امتحانا يعقد للراغبين فى ممارسة المهنه ، ومع ذلك يعفى من مارس عمليا مراقبة الحسابات لمدة خمس عشر عاما على الأقل من شروط المؤهل العالى و الدوره التدريبيه ، فيجوز له أن يقدم مباشرة للإمتحان المهنى، اما الخبراء المحاسبيون المؤهلون وكذلك الحاصلون على مؤهلات أجنبيه معترف بها فيعفون من إجتياز إمتحان المهنه .

٤- أن يكون الراغب فى القيد حسن السير محمود السلوك لم يصدر ضده حكم فى جنايه أو جنحه مخله بالشرف والإعتبار أو فى واقعه تهرب ضريبى أو أشهر إفلاسه، ويلاحظ أن لجنة القيد تتمتع بسلطه واسعه فى تقدير مدى توافر هذا الشرط لدى طالب القيد فلها أيضا أن تقدر مدى تأثير أى حكم آخر فى غير الحالات

السابقه على سمعة طالب القيد وإعتباره ، ولامين اللجنه الإقليميه أن يطلب مستخرجا من صحيفة الحاله الجنائيه لطالب القيد .

٥- ويلزم أخيرا فى طالب القيد فى جدول مراقبى الحسابات أن يكـون متمتعا بالجنسيه الفرنسيه أو منتميا الى إحدى الدول الأعضاء فـى السـوق الأوروبيـه المشتركه ، أو لدوله أخرى تعطى المواطنين الفرنسيين الحق فى ممارسة مهنة مراقبة الحسابات .

٢- شروط قيد الشخص الإعتبارى فى جدول مراقبى الحسابات :

لم تعد مهنة مراقبة الحسابات مقصوره على الأشخاص الطبيعيين كما كان عليه الحال فى ظل المرسوم بقانون الصادر فى ١١ أغسطس سنة ١٩٣٥ فى الماده ٢١٨ من قانون الشركات الصادرفى ٢٤يوليو سنة ١٩٦٦ أجازت فى فقرتها الثانيه للشركات أيا كان شكلها التجارى كما يجوز للشركات المدنيه المهنيه أن تباشر هذه المهنة :

- الشركات التجاريه :

قد تؤسس هذه الشركات التجاريه بين أشخاص مقيدين جميعهم فى الجدول المهنى ، كما قد تضم الى جانبهم أشخاصا آخرين غير مقيدين فى جدول مراقبى الحسابات ، وفى هذه الحاله يجب الا تتجاوز مساهمة هذه الفئة ٢٥٪ من مجموع رأس مال الشركه، كما لا يجوز أن يزيد عدد ممثليهم فى مجلس الإداره أو مجلس المراقبه على ربع عدد الأعضاء ، ويمتنع على غير الشركاء المقيدين فى الجدول أن يتولوا منصب رئيس مجلس إدارة الشركة أو مديرها العام .

الفصل الرابع
تطوير مهنة المحاسبه والمراجعه و النهوض بها على الصعيد الدولى

***

لاشك أن العالم أصبح صغيرا ، كما توجد فيه تجاره تشمل الكره الأرضيه ، كما أن الشركات تقترض وتقرض أموالا فى جميع الإتجاهات فى العالم ، وتقوم بالإتجار فى بورصات متنوعه ، كما يوجد لها شركات تابعه تنتج أرباحها فى أى مكان وبأى عمليه كانت ، هذا يعنى أنه يتوجب أن يكون لدى المحاسبين و المراجعين الخبره الشموليه فى المحاسبه والمراجعه ، حيث يقتضى الأمر التعرف على ما يجرى فى باقى أقطار العالم وليس فقط ما يجرى داخل البلد الواحده ، ولا يجوز أن يقوم هؤلاء المحاسبين والمراجعين خلف القوانين و الأعراف المحليه فقط .

ولا شك أنه يوجد ضمن الإقتصاد العالمى الشامل مجموعات رئيسيه للتبادل التجارى ، كمثال جيد على تلك المجموعات هو جامعة الدول العربيه ، ومجموعة الدول الأوروبيه ، وكذلك فى الشرق الأقصى ، ومن المؤكد فى بلاد أمريكا الشماليه أى كندا و الولايات المتحده الأمريكيه و المكسيك ،هنالك كحد أدنى فى تلك المجموعات ، حاجه بارزه فيما بين دول المجموعات لكيفية إنجاز العمليات التجاريه و المحاسبه بشأنها .

ويتطلب الأمر الإشاره الى تكنولوجيا المعلوماتيه ، من الهاتف البسيط وألة الفاكس الى الأنظمه الأكثر تطورا تدعم سرعة و إنتقال المعلومات الماليه الى خارج الحدود.

وبسبب هذه التطورات المرتقبه عند الأسلاف منذ خمسة عشر سنه الى إنشاء الإتحاد الدولى للمحاسبين ، والذى يهدف بصفه رئيسيه الى تطوير مهنة المحاسبه و المراجعه ، كما أن رسالته المعلنه هى التطوير و تعزيز المهنة لتمكينها من

تقديم خدمات ذات نوعيه رفيعة المستوى للخدمه العامه ، ولقد نشأ فى بادئ الأمر من الحاجه لتنسيق المعايير المحاسبيه وللعمل بصوره عامه لتحسين التقارير الماليه المتسقه .

ولقد صدر حتى الأن مجموعه من المعايير المهنيه التى تغطى كل نواحى المهنة ذات قاعده واسعه تغطى إجماعا قويا فى التطلعات ، وينتسب اليها هيئات محاسبيه متواجده فى ٨٠ دوله مختلفه ، وتتضمن حوالى المليون وربع محاسب فى العالم ، كما أن لديه علاقة عمل وطيده مع هيئات زميله ، وكمثال على ذلك العلاقه مع اللجنه الدوليه للمعايير المحاسبيه International Accounting Standards Committee التى تقوم بتطوير معايير المحاسبه و إعداد البيانات الماليه ، بالإضافه الى معهد المراجعين الداخليين Internal Auditors Institute و الشبكه العالميه للمدقق العام ، و الأمم المتحده OECD ، وتنظيمات الجات GATT [١]، بالإضافه الى مصارف التطوير العالميه والإقليميه ، و المنظمه الدوليه لهيئات الأوراق الماليه التى تنظم البورصات ، ومن المؤكد أن للإتحاد علاقة عمل مع الهيئات الإقليميه .

إن أحد اللجان الرئيسيه فى الإتحاد الدولى للمحاسبين هى لجنة المعايير الدوليه لممارسة التدقيق التى لديها ثلاثة عشر عضوا من دول مختلفه ، وقد أصبحت جمهورية مصر العربيه أحد أعضاء تلك اللجنه ، ولا شك أن الأفراد من الدول الثلاثة عشر هم قاده فى حقهم للتدقيق ، ومهامهم ولا تقتصر على تمثيل بلدانهم إنما غايتهم هى المنفعه العامه للجسم المحاسبى الشامل .

والسؤال الذى قد يثار هنا هو ما الذى تم تحقيقه خلال خمسة عشر سنة من وجود هذه اللجنة ؟

---

(١) الجات هى الإتفاقيه العامه للتعريفات الجمركيه و التجاره التى تمثل إتفاقيه معقوده بين مجموعه كبيره من الدول ومن مختلف القارات التى تقضى بتحرير التجاره العالميه عن طريق تحرير المبادلات وتخفيض التعريفات الجمركيه وتحديد المسار الإقتصادى العالمى .

ولعل الإجابه تكمن فى إصدار ما يزيد عن ثلاثين معيارا تتصف بالشمول، حيث أنها تغطى الأن مجمل المشاكل الرئيسيه المطلوبه من مراجعى ومدققى الحسابات، بالإضافه لذلك فقد أصدرت اللجنة سبعة عروض هدفها التوسع فى مواضيع خاصه مثل تدقيق أنظمة المعلومات المبرمجه، وتتضمن هذه ثلاث عروض معايير لها علاقه خاصة بالأتى :

- إجراءات التدقيق فيما بين المصارف .
- العلاقة ما بين المشرفين على المصارف والمراجعين الخارجيين .
- تدقيق ومراجعة المصارف التجاريه العالميه .

ولا شك انه قد جرى تطوير العروض الثلاثه بالتنسيق مع لجنة بازل للإشراف المصرفى .

إلا أن هناك دوما أعمالا كثيره - حيث أن اللجنة حاليا بصدد إنهاء إجراءات تصنيف النصوص، كما تم الإعتراف بأن المعايير التى أصدرها جرى تنظيمها خلال عدة سنوات، وتتضمن بعض الشوائب فى الإسلوب كما انها تحتاج للإنسجام حتى تأتى كمعايير تبدو متكامله، كما أن النيه تتجه نحو إيجاد سرد للتعابير العامه المستحدثه لتلك المعايير وأخر بين خلفيات المعايير ومرجع معدل للنصوص ودليل عملى لباقى الناتج النهائى أكثر إفاده، ومن خلال إجراء عمليه التجميع يتم تحديد المبادئ الأساسيه و الإجراءات الضروريه .

وقد توصلت اللجنة الى مرحلة يمكن معها إصدار المعايير المصنفه و التى سوف تكون مقبوله بشكل عام وموزعه على النظام العام فى السنة القادمه، كذلك يتم إعادة النظر فى ألفاظ تقرير المراجعه بقصد توزيع مسؤليات مجلس الإداره بالإضافه الى تحديد إجراءات المراجعه و التدقيق ومحدوديتها .

كذلك توجد الأن مشروعات أخرى لا تزال فى مراحلها الاوليه، حيث يعالج إحداها مدى تورط المدقق أو المراجع فى شئون البيئه، و الأخرى الإذعان للقوانين والأنظمه بينما الثالثه تعنى بطبيعة وخصائص الضوابط الماليه فى الشركات الكبرى، ولا شك فإن تلك المواضيع ليست سهله كما انها ليست من المواضيع التى

لها قواعد ممارسه فى جميع انحاء العالم حتى يمكن تكيفها وإستخدامها عالميا، إلا أنها تعتبر مشروعات هامه جديره بتطوير إرشادات المهنة بشكل عام .

و السؤال المطروح هنا هو هل تلك المعايير منفعه عمليه ؟ بالتأكيد هناك بعض العوائق الملحوظه لإستخدامها ومن المفيد أن يتم تحديدها وإبداء الرأى حولها ، حيث تتمثل أول عائق فى أن معظم أعمال التدقيق محكومه بالقوانين والأنظمه المحليه ، فهل يسمح هذا الأمر للمعايير الدوليه أن توفق بين مختلف القوانين والأنشطه ؟ :-

لاشك أنه من خلال المزاوله و الممارسه يتضح أن هناك أحوال قليله يبدو فيها مدى تأثير تلك القوانين والأنظمه على القواعد الأساسيه والإجراءات الرئيسيه ، وإنه بالمقدور أن يتم تطوير معيار ما كى يتلائم مع جميع الدول ، وأحيانا يلاحظ أن هناك فوارق أساسيه كمثل قدرة الإعتماد على إعداد التقارير من مدققين ومراجعين أخرين فيما يتعلق بالشركات التابعه .

وكملاحظة ثانية متكررة هى أن تلك المعايير الدوليه تعتبر رفيعه المستوى - ولا شك أن هذا الامر مقبولا ، الا أن الواضح أن هناك حاجه لاحقه لتطوير توجيهات إجرائيه وتطبيقات محليه ، ويقوم بتلك المهمه المجموعات المهنيه فى كل دوله أو تجريها المؤسسات ذات الشأن ، وتؤدى هذه الى ايجاد الصلة بين ما تقتضى عمله - وكيف يتم تنفيذ هذا العمل ، وهذا يتطلب الإنطلاق من قواعد رفيعه المستوى مسلم بها ، وهذا الامر من نشاطات اللجنة الدوليه .

وقد تتكاثر أقوال مؤداها ان إنتاج اللجنه الدوليه متفاهم نحو عمليات المراجعه أو التدقيق الكبرى ، أو أنه موجه للشركات الكبرى حيث يتم مراجعتها أو تدقيقها ايضا من قبل المؤسسات الكبرى الا أن المبادئ الاساسيه والاجراءات الضروريه تبقى دون تغيير ويكون من الصعب جدا الجدل بأن هناك فارق بنوعيه التدقيق أو المراجعه فى ما بين شركه ذات احجام مختلفه .

واخيرا يتعين الاعتراف بأنه قد تم تطوير المعاير الدوليه وتم نشرها باللغه الانجليزيه بسبب أنها اللغه المترجم بها فى بلدان عديده فى العالم ، ومن المحتم

أن الترجمه قد تسقط بعض المظاهر المحليه أو يمكن أن يساء فهمها ، الا أنه من الصعب إيجاد الحجه ضد تلك الملاحظه ، إلا أنة يعتقد بأنة من خلال الممارسه المقترنه بالترجمه جيده و التى يليها توضيحات للعباره سوف لا ينشأ الا قليل من الصعوبات العمليه ، وأنه لمن المفيد الاشاره الى أن المعايير الدوليه هى الان مترجمه الى عشرين لغه تتراوح ما بين اللغه الصينيه واليابانيه والعربيه والاسبانيه الى الهنغاريه والبولنديه .

اما عن المستقبل - فمن الواضح ان الاتحاد الدولى للمحاسبين سيستمر بترويج ودعم مصالح مهنه المحاسبه والمراجعه في العالم أجمع ، كما أنه فعال بتلك الجهود، وفيما يتعلق بلجنه المعايير الدوليه لممارسه التدقيق ، فسوف تلعب هذه دورا اساسيا فى ظل الدور الموسع والموكل الى الإتحاد ، وسوف تستمر تلك اللجنه بتطوير ما يسمى بالبيانات والإيضاحات السابقه Leading Edge Statement ، والتى تعنى بمواضيع لم يتم تطوير توجيهاتها بشكل كامل ، وأفضل مثال عملى لذلك هو ما تم التطرق اليه سابقا حول التدقيق والبيئه .

ويتبين أيضا أن العديد من المعايير (فى ضوء مشروع التصنيف التجارى) بحاجه لتحديث وإعاده نظر ، وكمثال على ذلك هو التوجيهات المعطاه حول مهام المدقق بموضوع استمراريه الشركات في مزاوله نشاطها ، إذ أنه من المحتمل ألا تكون تلك التوجيهات كافيه لتطلعات مستخدميها ، وبالتالى قد يحتاج هذا المعيار الى إعاده النظر فيه كليا فى المستقبل القريب .

فبعد إدراك وصول المحاسبين والمراجعين إلى مرحله معينه - حيث توجد مجموعه معايير كامله وشامله موضوعيه بإسلوب موحد يستخدم عمليا فى البلدان - يتعين عليهم ترويج تطبيقها فى العالم ، وسوف تتخذ اللجنه موقف الهجوم بشكل أهم لتؤكد على أن البلدان والمؤسسات العالميه تدرك ما هو متوفر ، إن إنهاء مهمه تصنيف المعايير يعنى أن المعايير الدوليه هى اكثر استعمالا ويمكن ادخالها فى المعايير المحليه ، إن بعض الهيئات المولجه بوضع المعايير تقوم بتكرار المجهود الدولى فى حقل التدقيق أو المراجعه ، والذى من المحتمل الا يكون ضروريا ، ولقد

تبنتها عده دول وكأنها صادره عنها ، وخير مثال على ذلك هو الدول الاثنان والعشرون فى جامعه الدول العربيه ومنها جمهوريه مصر العربيه ، ومثالان جيدان مدهشان هما هولندا والمملكه المتحده حيث يتم الاعتراف حاليا بأن المعايير الدوليه بعد إجراء التصنيف هي ذات مستوى عالي ويمكن اعتمادها وإصدارها كبديل عن المعايير المحليه .

وأخيرا وليس أخرا فأن مهمـه التدقيـق والمراجعه تحتـاج التشبث علـى أن المعايير تراعى فعلا فى الممارسه ، وعندما يظهر إنهيار مالى تنطلق الصرخه - أين كان المدققون والمراجعون ؟ وبالتالى من المهم أن تكون ذهنيه التدقيق ذات مستوى عالى وانتاج مفيد .

ولا شك أن ما سبق يعتبر نظره شامله على ما يجرى فى الاتحاد الدولى للمحاسبين وخاصه فى لجنه المعايير الدوليه لممارسه التدقيق ، والامر الذى يتطلب معه العمل ضمن إقتصاد شامل ويقتضى أيضا رفع الأنظار لرؤية ما يجرى فى البلدان الاخرى ، حيث تمثل اللجنه مجتمع المدققين والمراجعين فى العالم .

الفصل الخامس

إطار العمل المقترح لإعادة تنظيم مهنة المحاسبه والمراجعه فـــى جمهـــورية مصـــــر العربيــــــه

١/٥/٣ مقدمـــــــه

فى ضوء التطورات التاريخيه لمهنة المحاسبه و المراجعه فى مصر إبتداء من قانون الضرائب رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ثم إنشاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصريه عام ١٩٤٦ وحتى صدور أو تشريع بتنظيم مهنة المحاسبه و المراجعه فى مصر رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ ثم القانون ٣٩٤ لسنة ١٩٥٤ بإنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين عام ١٩٥٨ – ثم ما تلى ذلك من قوانين كان لها تأثير على مهنة المحاسبه والمراجعه مثل إنشاء الجهاز المركزى للمحاسبات وصدور النظام المحاسبى الموحد بالإضافه الى قانون الإستثمار (سياسة الإنفتاح) وقانون الشركات وقانون الضرائب على الدخل ووصولا للقانون رقم ٢٠٣ لعام ١٩٩٢ الخاص بشركات قطاع الأعمال (سياسة الخصخصه) وقانون الضريبه الموحده ، الأمر الذى تطلب معه ضرورة إعادة تنظيم ممارسة مهنة المحاسبه والمراجعه .

بجانب تلك التغيرات المحليه – التغيرات التشريعيه الإقتصاديه فضلا عن التغيرات فى السياسات (سياسة التحول الإشتراكى وصولا الى سياسةالإفصاح وسياسة الخصخصه) ، أثرت المتغيرات الدوليه والعالميه على مهنة المحاسبه والمراجعه خصوصا بعد تكوين اللجان الدوليه بالمعايير المحاسبيه وإرشادات

المراجعه الدوليه ولجنة أداب السلوك المهنى ، الأمر الذى يتعين معه مسايرة تلك المتغيرات المحليه والدوليه عن طريق تطوير مسار تلك المهنة فى مصر .

يهتم هذا الفصل بدراسة المقترحات الخاصه بتطوير المهنة عن طريق تحديد إطار التطوير المرتبطه بكافة مقومات وأركان هذه المهنة ، والتى يتم تصنيفها الى جزئيين رئيسيين هما:-

(١) الأركان المهنيه المرتبطه بالمحاسب القانونى .

(٢) الأركان المؤسسيه المرتبطه بالمجموعه المهنيه وهى التنظيم المهنى ، والمعايير المهنيه ، وقواعد أداب وسلوك المهنة .

فلا شك أن أهميه مهنة المحاسبه و المراجعه ودورها الرائد فى خدمة التنميه يتوقفان بدرجه كبيره على درجة الثقه العامه بها ، وتلك الثقه العامه من الجمهور لا تتحقق الا بدعم ثقة المستفيدين بالمحاسب والمراجع القانونى ذاته (الركن الأول) بالإضافه الى التنظيم المهنى الذين ينتمون اليه بجانب معايير الأداء المهنى وقواعد أداب السلوك المهنى (الركن الثانى) .

وبطبيعة الحال فإن أهمية تلك الأركان الأساسيه فى دعم الثقه العامه بمهنة المحاسبه والمراجعه القانونيه قد لفتت إنتباه المحاسبين والمعنيين بمهمة المحاسبه والمراجعه فى كثير من دول العالم ، ولذلك فقد تم القيام بالعديد من الأنشطه التى تمكنهم من أداء واجباتهم المهنيه بالكفاءه والفاعليه المطلوبه ، ومن ثم زيادة الثقه والإحترام بالمهنة .

ومن تلك الأنشطه على سبيل المثال تطوير مدارس المحاسبه بالولايات المتحده الأمريكيه التى تتجاوز متطلبات التخرج منها متطلبات كلية التجاره ، ورفع مستوى القبول أو الدخول للمهنة عن طريق عقد إمتحان مهنى محدد للراغبين فى دخول المهنة ، فضلا عن تحديد المتطلبات اللازمه للتطوير المهنى ، علاوه على

تطوير القواعد المهنيه التى تعتبر من أهم الأنشطه التى تزيد من ثقة وإحترام جمهـور المستفيد من الخدمات المحاسبيه المهنيه .

٣/٥/٣ تحديد الأركـان المهنيـه الخاصه بالمحاسب والمراجع القانونى أو المجموعه المهنيه

حيث يتطلـب الأمـر تحديـد العنـاصر الضروريـه أو الأركـان الأساسـيه لمهنـة المحاسبه والمراجعه ، بحيث يتم الإتفاق عليها لتحديد الإتجاه المهنى الصحيح على النحو التالى :

١- الأركان المهنية الخاصه بالمحاسب والمراجع القانونى :-

وهى تتضمن عدة أركان أساسيه هى

أ- الكفاءة والمهاره اللازمة المكتسبه بالتعليم والخبره ، أى أهمية وجود توازن بين الخبره العلميه والعمليه فى أن واحد .

ب- إستخدام الكفاءه والمهاره فى تقديم الخدمه العامه .

جـ- المسئوليه الشخصيه فى تأدية تلك الخدمه .

د- المحافظه على الحياد والموضوعيه عند تأدية الخدمه .

هـ- تقديم الخدمه العامه على المصلحه الشخصيه للمراجع أو المحاسب القانونى .

٢- الأركان المؤسسيه المتعلقه بالمجموعه المهنيه :-

وهى تتضمن ما يلى :-

أ- تحديد الإطار الرئيسى الذى يجمع وينظم المجموعه المهنيه ، وذلك عن طريـق تكوين جمعيه مهنيه حياديه متخصصه تهتـم بشئون المحاسـبين والمراجعين القانونيين وتنظيم علاقاتهم ومراقبة أعمالهم .

ب- تطويـر ونشـر وتحديـث القواعـد أو المعايـير المهنيـه التـى تـرد ضمـن تقـارير المحاسبين والمراجعين فى مصر وتعريفها بصوره واضحه ومحدوده ومكتوبـه وهى :-

١- معايير المحاسبه المتعارف عليها .
٢- معايير المراجعه المتعارف عليها .
٣- قواعد أداب وسلوك المهنة .

ولا شك فإن توفير هذه المقومات الأساسيه لمهنة المحاسبه والمراجعه فى مصر يتطلب إعادة تقييم وتنظيم ممارسة تلك المهنة فى مصر فى ضوء التغيرات المتتاليه للتشريعات أو السياسات المحليه أو الداخليه أو المتغيرات الدوليه ، مع العمل على تطوير دستور مهنة المحاسبه والمراجعه الذى يحكم تلك المهنة فى الوقت الراهن وعلى الأخص فى النواحى الرئيسيه التاليه :-

١- فى مجال التطوير المرتبط بالمحاسبين والمراجعين القانونيين :-

حيث يتعلق الأمر ضرورة توصيف لقب من يحمل محاسب قانونى سواء من ناحية تأهيله العلمى أو تدريبه العملى ، حيث يمكن رفع مستوى أداءه المهنى مع أهمية وضع القواعد الفنيه المرتبطه بتعيين وتحديد حقوقه وواجباته والعمل على حيادة وإستقلاله .

٢-فى مجال تطوير الأداء المهنى للمحاسبين والمراجعين القانونيين :-

بحيث يتم الإستفاده من الجهود المهنيه الدوليه بصفه خاصه فى مجال إعداد المعايير المحاسبيه أو معايير المراجعه أو إعداد قواعد و أداب السلوك المهنى ، مع العمل على تطوير أساليب وإجراءات المحاسبه والمراجعه لتلائم التطورات الدوليه .

إن جميع المهتمين بمهنة المحاسبه والمراجعه فى مصر يعلمون جيدا أن المهنة بمقوماتها المختلفه تعتمد على أسس عرجاء وغير متكامله ، فضلا عن أنها قامت بالإستناد الى مجموعه من القوانين التى صدرت من الأربعينات تقريبا حتى الأن ، وفى ظل ظروف إقتصاديه مختلفه ، الا أن التطوير والتغيير الذى حدث فى منتصف السبعينات وإنتقال مصر من إقتصاديات التوجه الحكومى الى إقتصاديات السوق والياتة يتطلب إعادة تنظيم المهنة ورد إعتبارها .

٣/٥/٣ محاور إعادة تنظيم مهنة المحاسبه والمراجعه في مصر :-

تكتسب مهنة لامحاسبه والمراجعه فى مصر بصفه عامه - أهمية لايمكن الإقلال من شانها - حيث أصبح لها دور هام ومميز فى الحياه الإقتصاديه ، وغدت معها أثار كبيره فى فاعليات الإقتصاد القومى وفى المجتمع بوجه عام .

ورغماً عن التطور الذى حدث فى المهنة بمصر - إلا أن وضع تلك المهنة لازال يفتقر الى مظاهر الحداثه والتقدم - ويرجع ذلك الى النقص فى الكوادر البشريه ذات التأهيل المناسب لأداء الخدمات المحاسبيه المطلوبه ، مما أدى الى زيادة الإختلاف فى مستويات أداء المهنة داخل البلد ذاته من حيث المؤهلات ومستوى التدريب المهنى والأسس والقواعد المعمول بها ، ويمكن القول بأن أبرز مظاهر الضعف فى مهنة المحاسبه و المراجعه بمصر ما يلى :-

١- النقص فى عدد المحاسبين المؤهلين تأهيلا مهنيا جيداً .
٢- غياب الجمعيه أو التنظيم المهنى المعترف به والذى بإمكانه الإشراف على ممارسة المهنة وتطورها والمحافظه على كرامة أعضائها .
٣- غياب معايير المحاسبه والمراجعه المصريه المتعارف عليها أو المعايير التى يتم الإلتزام بها عند الممارسه المهنيه .
٤- غياب معايير وقواعد الأداب والسلوك المهنى التى تحكم تنظيم وممارسة المهنة فى مصر .

تأسيسا على ما تقدم يتطلب الأمر إجراء دراسة تحليليه وتقويميه لأركان مهنة المحاسبه والمراجعه القانونيه فى مصر ، مع تشخيص مظاهر الضعف والعمل على تقويمها ، وتحديد مظاهر التطوير والتحسين على جوانب القوه حينما يستلزم الأمر ذلك ، بناء على ذلك يقوم المؤلف بتناول ذلك فى الفصول الخمسه التاليه على النحو التالى :-

أولاً : تقويم التكوين الذاتى لمراقبى الحسابات ومظاهر حيادهم فى الواقع المهنى ومقترحات التطوير .

ثانيا : تقويم مدى توافر تنظيم مهني في مصر والإطار المقترح للتنظيم الذي يحكم ممارسة مهنة المحاسبه والمراجعه في مصر .

ثالثا : معايير المراجعه ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسه المهنيه في جمهورية مصر العربيه .

رابعاً : ميثاق آداب وسلوكيات مهنة المحاسبه والمراجعه في جمهورية مصر العربيه .

الباب الثالث

إعادة توصيف المحاسب القانونى

فى جمهورية مصر العربية

مقدمـــــة

المحاسب القانونى هو المحاسب والمراجع المهنى الذى يزاول المهنة طبقا لمعايير أداء معينه وآداب وسلوك محدد يحددها التنظيم المهنى الذى يحكم عملية الأداء المهنى وذلك بغرض تادية خدمات مهنيه اهمها المراجعه والمحاسبه و الضرائب و الإستشارات الإداريه .

ومنذ أن تطورت مهمة المحاسب أو المراجع القانونى من مجرد المراجعه الحسابيه ومطابقة الميزانيه العموميه و الحسابات الختاميه مع الدفاتر والحسابات الى الرقابه على أعمال الإداره ، أصبح من الضرورى وحتى تتحقق الغايه من تعيينه ألا يكون لأعضاء مجلس الإداره أو للجهة أو للأفراد الذين يراقب أعمالهم ويراجع تصرفاتهم أى سلطان عليه .

كذلك فقد إزدادت خطورة الدور الذى يلعبه المحاسب القانونى فى الحياه الأقتصاديه ، وأضيفت اليه أعباء عديده أحدثت تطور فى إلتزاماته وواجباته التقليديه، من أجل ذلك يتعين ان يكون المحاسب أو المراجع القانونى على قدر مناسب من التأهيل العلمى و العملى عند أداءه لخدماته ، كما يتعين أن يتوافر لديه حياد وإستقلال فى عمله ، فضلا عن أهمية تميزه بعديد من الصفات التى تجعله كفؤا فىأداء عمله .

يركز هذا الباب بشكل رئيسى على دراسة الأركان المهنيه المتعلقه بالمحاسب و المراجع القانونى ومدى توافرها بالقائمين بالمهنة فى جمهورية مصر العربية ، وذلك نظرا للدور الهام الذى ينهض به مراقب الحسابات و الذى أصبح الأن بمثابة الرقيب الأخلاقى فى القانون الذى يضبط أعمال الشركات وهو يعتبر بحق ضمير الشركه ،كما يتم دراسة موضوع معين وعزل وتحديد أتعاب مراقب الحسابات فى

التشريع المصرى ، وأخيرا دراسة واجبات ومسؤليات وحقوق مراقب الحسابات فى التشريع المصرى أيضا ، وتحقيقا لأهداف هذا الباب فسوف يتم تنظيمه على النحو التالى :-

الفصل الأول : التأهيل العلمى و العملى للمحاسبين و المراجعين القانونيين .

الفصل الثانى : تعيين وعزل وتحديد أتعاب المحاسبين القانونيين ومظاهر حيادهم فى التشريع المصرى.

الفصل الثالث : واجبـات ومسـؤليات وحقـوق المحاسبين القانونيين فى التـشريع المصرى.

الفصل الأول

التأهيل العلمي والعملي

للمحاسبين و المراجعين القانونيين

مقدمـــــــــة

تدخل مهنة المحاسبه و المراجعه الأن فى عصر جديد يتميز بوظائف حديثه ، ستؤديها فى التنظيمات المختلفه فى هيكلها وفلسفتها وتنظيمها ونمط الإداره ، وستعمل تلك المهنة فى ظل ظروف إقتصاديه متباينه تتسم بالشمول و العالميه و التكنولوجيا وعدم الأخلاقيه .

كل ذلك يستلزم إعادة النظر فى خطط وبرامج التعليم والتدريب اذا ما أريد خلق محاسبين ومراجعين قادرين على العمل و مزودين بالمهارات و المعارف و الخبرات التى تزيد من مقدرتهم على التفكير والتخيل المنطقى و القدره على الإتصال و القياده .

يهتم هذا الفصل بدراسة أركان التكوين الذاتى للمحاسبين و المراجعين المهنيين حيث يتم تناول مدى كفاية التأهيل العلمى و العملي لهم ، وأهمية توافر مبدأ الحياد و الإستقلال من ناحية الوضع الراهن فى جمهورية مصر العربيه ومتطلبات المستقبل .

وتحقيقا لذلك سوف يتم تقسيم هذا الفصل على النحو التالى :-

٣/١/١ أنواع المراجعين و المعارف والمهارات اللازمه لهم .

٣/١/٢ التأهيل العلمي والعملي في التشريع المصري .

٣/١/٣ تحليل وتقييم متطلبات العمل المحاسبي المهني ومدى وفاء التشريعات و البرامج الحاليه له .

٣/١/١ أنواع المراجعين و المعارف والمهارات اللازمه لهم:

يمكن تقسيم المراجعين الذين يقومون بأداء عمليات مراجعة التصرفات والأحداث الإقتصاديه سواء الخاصه بأفراد أو كيانات أو وحدات إقتصاديه أو قانونيه الى ثلاث مجموعات رئيسيه هي : المراجع الخارجي الحيادى ، المراجع الداخلي،و المراجع الحكومي .

أ-المراجع الخارجي الحيادي Independent Auditor

يمثل المراجع الحيادى فئة الأفراد الممارسين لمهنة المراجعه المهنيه أو أعضاء مكاتب المحاسبه العامه الذين يقومون بأداء خدمات المراجعه المهنيه الى العملاء ، عادة ما يتم تأهيل المراجعين المحايدين من عدة نواحي سواء التعليم ، التدريب و الخبره حتى يمكنهم أداء كل نوع من عمليات المراجعه المذكوره بعاليه، وقد يعمل عملاءالمراجعين المحايدين في منشات أعمال تهدف الى تحقيق الربح ، تنظيمات حكوميه او أفراد .

يعمل المراجعون المحايدون مقابل أتعاب لخدماتهم ، مثلهم في ذلك مثل أعضاء المهن الطبيه أو القانونيه ، وهناك أوجه تشابه بين دور المراجع المحايد في منشأة المحاسبه العامه و المحامي الذى يعتبر عضو في منشاه قانونيه ، مع ذلك فهناك أوجه إختلاف رئيسيه أيضا ، حيث يتوقع أن يكون المراجع محايدا ومستقلا Independent من العميل عند أداء عمليه المراجعه ، وعند تقرير نتائجها ، بينما يعتبر المحامي مدافعا Advocate ومؤيدا للعميل عند أداء الخدمات القانونيه .

تتمثل عملية المراجعه الحياديه على كل من الإعتبارات الفكريه النظريه والفنيه، حيث يكتفي حتى تلك النقطه أن يقال بأنه حتى يكون المراجع محايدا فإنه يجب أن يكون غير متحيزا عند أداء عملية المراجعه للعميل ، كما أنه يجب أن يبدو موضوعيا بالنسبه للذين يعتمدون على نتائج عملية المراجعه .

ب- المراجع الداخلي Internal Auditor

يمثل المراجع الداخلي فئة العاملين في الشركات الذين يقومون أساسا بوظيفة عمليه المراجعه الداخليه ، حيث يهتم بصفة رئيسه بالتقييم المحايد للأنشطه كخدمه للمنظمه ، حيث يمثل الهدف من إجراء عملية المراجعه الداخليه في مساعدة إدارة المنظمه على الأداء الفعال لمسئوليتها .

يمتد نطاق وظيفة المراجعه الداخليه الى كافة مراحل أنشطة التنظيم ، حيث يرتبط المراجعون الداخليون بشكل رئيسى بعمليات مراجعة الإلتزام و المراجعه التشغيليه ، وأيضا كما سبق شرحه في عمل المراجعين المحايدين في عمليات مراجعة القوائم الماليه .

عادة ما يتم تأهيل المراجعين الداخلين Internal Auditor Certification ، وحيث قد يكون البعض منهم محاسبين قانونيين Public Accountants ويعتبر المجمع الدولى للمراجعيين الداخليين هو مجمع المراجعين الداخليين Institute Of Internal Auditors (IIA) ويقوم بعقد إمتحانات التأهيل اللازمه ، بالإضافه لذلك فإن مجمع المراجعين الداخليين هو الذى يقرر المعايير المهنيه للمراجعه الداخليه ويضع قانون أدابها وسلوكها .

هـ- المراجع الحكومي Government Auditor

ويمثل هذا المراجع فئة المراجعين الذين يعملون فى التنظيمات الحكوميه المختلفه (الجهاز المركزى للمحاسبات ، مصلحة الضرائب . . .) .

ويقوم هؤلاء المراجعون بأداء وظيفة المراجعه لتحديد الإلتزام بالقوانين واللوائح المطبقه ، أو تحديد إقتصاديات وكفاءة أداء الأعمال بالإضافه الى تحديد فعاليه البرامج ، وعادة ما يتم التقرير عن نتائج هذه العمليات الى الجهات المختصه و الجمهور .

ويقوم الفاحصون بمصلحة الضرائب بمراجعة إقرارات الممولين لأغراض التحقق من توافقها مع قوانين الضرائب ، هذا و يقتصر توصيل نتائجها الى الإداره الضريبيه بالإضافه الى الممولين .

يمكن القول بأن الهيئه القوميه للمحاسبين الحكوميين فى الولايات المتحده الامريكيه تعتبر هى معهد المحاسبين الحكوميين Association Of Government Accountants (AGA) ، ولم يقم هـذا المعهـد بعـد بتطويـر برنـامج تـأهيلى للمحاسبين الحكوميين ،مع ذلك فإن بعض هـؤلاء المحاسبين الحكوميـين قـد يكونوا حاصلين على شهادات محاسب قانونى (CPA) أو مراجع داخلى (CIA) .

٣/١/١/٣ المعارف والمهارات اللازم توافرها فى المراجعين :

يجب أن تتوافر فى المحاسب القانونى صفات شخصيه و أخلاقيه مؤهله للقيام بمسؤلياته وواجباته المهنيه كأفضل ما يكون ، ولا شك أن أهم تلك الصفات الأمانه والنزاهة ، والصبر و اللباقه و القدره على التصرف ، كما يجب أن يكون المحاسب القانونى لديه مهارات ومعارف خاصه ، وقد أشار المجمـع الأمريكـى للمحاسـبين القانونيين بدراسة المعارف و المهارات التى يجب أن تتوافر فى المحاسبين على النحو التالى :-

١- مهارات إتصاليه Communication Skills

وهى مهارات أساسيه لنجاح الخريجين فى حياتهم العمليه مستقبلا ، حيث يجب أن يكون المحاسب قادرا على :-

-نقل وتلقى المعلومات من الغير بسهوله ويسر .

- عرض أرائه وأحكامه المهنيه بطريقه واضحه ومفهومه .

- الإستماع بفاعليه لفهم أوجـه الإعتراض على أرائه وتجميع المعلومات التى تساعده فى أداء مهمته .

٢- مهارات عقليه Intellectual Skills

فلا شك أن عمل المحاسب فى بيئه إقتصاديه و إجتماعيه و سياسيه تتسم بالتعقد والتشابك و العالميه و التغير المستمر يستلزم أن يكون المحاسب قادرا على:-

-حل المشاكل المختلفه وغير الروتينيه التى سيواجهها فى محيط غير مألوف .

- الحصول على الحقائق الخفيه وفهمها وتحديد المشاكل المحتمله وإيجاد حلول مقبوله لها .

-تحديد القضايا الأخلاقيه وممارسة حلها بطريقه منطقيه فى ضوء المعايير الأخلاقيه .

٣ - مهارات التعامل مع الخرين Interpersonal Skills

حيث أن المحاسب يؤدى وظيفه إجتماعيه تقوم على التعاون بين الأطراف المختلفه ، من ثم يجب أن يكون لدي المحاسب القدره على : -

- العمل بفاعليه فى مجموعات مكونه من أعضاء مختلفين حتى يمكن إنجاز العمل بكفاءه .

- التأثير على الأخرين والقدره على التعامل مع الشخصيات المختلفه وحل التعارض الذى قد يوجد فيما بينهم .

٤- المعرفه العامه General Knowledge

فالبرنامج التعليمى يجب أن يزود خريجى المحاسبه بالأدوات اللازمه بما يمكنهم من تعلم المعرفه العامه والتى تتضمن ما يلى :-

- فهم تدفق الاحداث أو العمليات المختلفه فى عالم اليوم .

القدره على التعامل مع المجموعات المختلفه من العاملين و المسئولين فى المواقع المختلفه و الذين أصبحوا يمتازون بالمسؤليات العامه فى المعرفه .

- القدره على فهم وإستيعاب أبعاد القضايا العامه و القوى الإجتماعيه و القيود السياسيه والإقتصاديه فى العالم .

٥- المعرفه التنظيميه والأعمال Organization And Business Knowledge

حتى يفهم المحاسب البيئه التى سيعمل فيها ، يجب أن يكون قادرا على فهم ما يلى :-

-القوى الإقتصاديه والإجتماعيه و الثقافيه و السيكولوجيه التى تؤثر على التنظيمات المختلفه .

-الطرق المختلفه لخلق وإدارة التغيير فى التنظيمات المختلفه .

٦- المعرفه المحاسبيه Accounting And Auditing Knowledge

فالمحاسب يجب أن تكون لديه المعرفه الملائمه بفروع المحاسبه المختلفه دون إغراق في النواحي الفنيه والإجراءات التفصيليه ، على أن لا تغلب تلك المعرفه الفنيه على الجوانب الأخرى من المعرفه والمهارات ، ولتحقيق ذلك يجب أن يتعرف المحاسب على ما يلي :-

- تاريخ مهنة المحاسبه و المراجعه ومعرفة كامله بنظرية المحاسبه .
- طرق تجميع وتلخيص و تحليل البيانات الماليه .
- إستخدام قواعد القرار التى يتضمنها النموذج المحاسبى .
- طرق إستخدام البيانات وإتخاذ القرارات وتقييم المخاطر .
- أشكال ومحتويات التقارير الداخليه والخارجيه .
- الفهم السليم لدور المحاسبه في المجتمع و العالم و العلاقات المتداخله بين المحاسبه وفروع المعرفه الأخرى .

٣/١/٢ التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين و المراجعين في التشريع المصري

حتى صدور القانون رقم ١٣٣ لعام ١٩٥١ كانت مهنة المحاسبه والمراجعه في مصر مجالا مفتوحا ومرتعا خصبا يزاولها من يشاء دون أية قيود أو شروط سواء من علم يستند الى تأهيل علمي وخبره تستند الى تأهيل عملي .

وهكذا بصدور ذلك القانون أصبح محظورا مزاولة المهنة الا لمن كان إسمه مقيدا بالسجل العام للمحاسبين و المراجعين وفقا لما نصت عليه الماده الأولى من القانون ، كذلك فقد إشترطت الماده الثانيه أن أن كل من يقيد في هذا السجل :

١- ان يكون مصريا مقيما في مصر .

٢- أن يكون كامل الأهليه المدنيه .

٣- حسن السمعه لم تصدر عليه أحكام قضائيه أو قرارات تأديبيه ماسه بالشرف .

بوجه عام يتكون السجل العام للمحاسبين و المراجعين من ثلاثة جداول ، خصص كل منها لفئه معينه على النحو التالي :-

أ- جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين .

ب- جدول المحاسبين و المراجعين .

ج- جدول مساعدى المحاسبين والمراجعين .

وإذا كان هناك شروط خاصه للقيد في جدول كل فئه ، إلا أن المشرع المصرى قد وضع شروط خاصه لمراقبى حسابات شركات المساهمه سواء فى القطاع العام أو الخاص ، الأمر الذى يمكن معه وضعهم فى فئه رابعه وفئه خامسه .

يهتم هذا الجزء بإبراز الشروط الخاصه بكل مجموعه وإختصاصاتها المهنيه - الأمر الذى يمكن معه التعرف علي الموقف الراهن والأمر الواقع للتأهيل العلمى و العملى لهؤلاء المهنيين في مصر ، كما يتم الإشاره الى أهم مظاهر الانتقاد المحيطه بذلك .

١- المحاسبون والمراجعون تحت التمرين

أ- شروط القيد في الجدول

يشترط للقيد فى جدول المحاسبين و المراجعين تحت التمرين تطبيقا لنص الماده (٦) من القانون أن يكون الطالب حاصلا على أحد المؤهلات التاليه :-

١- دبلوم مدرسة التجاره العليا (والتى تحولت فى عام ١٩٣٦ الى كلية التجاره بجامعة القاهره) .

٢- بكالوريوس التجاره من شعبة المحاسبه .

٣- بكالوريوس المعهد العالى للمعلومات الماليه و التجاريه (وقد أصبح بعد ذلك كلية التجاره بجامعة عين شمس عام ١٩٥٠) .

٤- بكالوريوس التجاره من شعبة إدارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب .

٥- شهاده من أحد المعاهد الأجنبيه تقرر وزارة التربيه والتعليم بالإتفاق مع وزارة الإقتصاد إعتبارها معادله لأحد المؤهلات الأربعه السابقه .

ب- حقوق الفئه المرتبطه بذلك الجدول (ماده (٢١) من القانون) :-

تتمثل حقوق المحاسبين والمراجعين التى تضمنها هذا الجدول فيما يلى:-

١- للمحاسب والمراجع تحت التمرين مراجعة وإعتماد ميزانيات وحسابات الشركات المختلفه ماعدا شركات المساهمه .

٢- من حقه أيضا إعتماد حسابات الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجاريه و الصناعيه الذين لايزيد رأس مال الواحد منهم على عشرة الاف جنيه أو لا تزيد أرباحه السنويه على ألف جنيه ، وفقا لأخر ميزانيه إعتمدها أو ربط أقرته مصلحة الضرائب .

٣- وكذلك للمحاسب والمراجع تحت التمرين حق إعتماد حسابات الممولين الخاضعين للضريبه العامه على الأيراد ، إذا كان إيراد الواحد منهم لا يجاوز عشرة الاف جنيه فى العام وفقا لأخر قرار تم الربط عليه (١) .

٤- وأخيرا له حق الحضور عن هذه الشركات وهؤلاء الممولين أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن .

<u>٢- مساعدو المحاسبين والمراجعين</u>

<u>أ -شروط القيد فى الجدول</u>

يقيد فى هذا الجدول تطبيقا لنص الماده (١٢) من القانون رقم ١٣٣ لعام ١٩٥١ ما يلى :-

١- الحاصلون قبل تاريخ العمل بذلك القانون على دبلوم التجاره المتوسطه على الأقل أو على شهادة من أحد المعاهد الأجنبيه التى تقرره وزارة التربيه و التعليم بالإتفاق مع وزارة الإقتصاد بعد موافقة لجنة القيد وذلك لمدة سنتين على الأقل سابقتين على تاريخ العمل بهذا القانون .

٢- غير الحاصلين على أحد المؤهلات الدراسيه المنصوص عليها فى البند السابق و الذين يتوافر فيهم أحد الشروط الأتيه :

-أن يكونوا إشتغلوا بمكاتبهم الخاصه بمراجعة حسابات شركات المساهمه مدة ثلاث سنوات متتاليه على الأقل قبل تاريخ العمل بهذا القانون .

-أن يكونوا قد شغلوا بدون إنقطاع فى وظيفة رئيس حسابات إحدى المؤسسات

---

(١) ألغيت الضريبه العامه على الأيراد بمقتضى القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ والذى أطلق عليه بقانون الضريبه الموحده على الدخل وهذا ما يؤيد ضرورة تنقية القوانين المنظمه للمهنة فى مصر حتى تأخذ فى الإعتبار كافة التشريعات والتنظيمات المتغيره و المستمره .

الماليه أو التجاريه أو الصناعيه أو التعاونيه العامه أو أى عمل مماثل يصدر بتعيين قرار من وزير الإقتصاد وبعد موافقة لجنة القيد لمدة سبع سنوات على الأقل قبل تاريخ العمل بهذا القانون .

-أن يكونوا قد زاولوا مهنة المحاسبه أو المراجعه بمكاتبهم الخاصه مدة سبع سنوات على الأقل قبل تاريخ العمل بهذا القانون .

- أن يكونوا قد زاولوا مهنة المحاسبه و المراجعه بمكاتبهم الخاصه مده ثلاث سنوات على الأقل قبل تاريخ العمل بهذا القانون وأدوا بنجاح الإمتحان الإبتدائى .

ب- حقوق مساعدى المحاسبين والمراجعين

لمساعدى المحاسبين والمراجعين نفس الحقوق والإختصاصات التى للمحاسبين والمراجعين تحت التمرين ، الا أن الإختلاف الفاصل فيما بين حقوق كل منهما هى ان مساعدين المحاسبين و المراجعين ليس لهم حق النيابه عن المحاسبين و المراجعين فى اعمالهم الخارجه عن هذا الإختصاص خلافا للمحاسبين و المراجعين تحت المرين .

بالإضافه لذلك يحق لمساعدى المحاسبين والمراجعين فتح مكاتب خاصه بإسمهم الخاص ، فى حين يحظر على المحاسبين والمراجعين تحت التمرين القيام بفتح مكاتب لحسابهم الخاص .

٣- المحاسبون والمراجعون

أ-شروط القيد فى جدول المحاسبين والمراجعين [الجدول رقم (ب)]

يقيد فى هذا الجدول مباشرة تطبيقا لنص الماده (١١) من القانون رقم ١٢٣ لعام ١٩٥١ ما يلى :-

- أعضاء جمعية المحاسبين المراجعين المصريه - وهى تلك الجمعيه التى صدر مرسوم بإنشائها فى عام ١٩٤٦ ، ويتعين توافر شروط معينه للإلتحاق بتلك الجمعيه سوف يتم التطرق عليها فيما بعد .

- الحاصلون على أحد المؤهلات المشترطه للقيد فى سجل المحاسبين تحت التمرين إذا كانوا قد زاولوا المهنة خلال المده المقرره قانونا .

- من إشتغلوا بمكاتبهم الخاصه فى مراجعة حسابات ثلاث شركات على الأقل لم تقل عن خمس سنوات متتاليه قبل تاريخ العمل بالقانون .
- الحاصلون على دبلوم التجاره المتوسطه الذين زاولوا مهنة المحاسبه والمراجعه بمكاتبهم الخاصه مده لا تقل عن عشرة سنوات ممتاليه قبل العمل بذلك القانون .
- الخبراء الحسابيون الذين زاولوا مهنتهم أمام المحاكم المصريه لمده لا تقل عن عشرة سنوات قبل تاريخ العمل بهذا القانون بشرط أن تقرر لجنة القيد كفايتهم العلميه والعمليه لمزاولة مهنة المحاسبه والمراجعه .
- الحاصلون قبل تاريخ العمل بالقانون على دبلوم التجاره المتوسطه على الأقل أو على شهادة أجنبيه تعتبر معادله وشغلوا بدون إنقطاع وظيفه رئيس حسابات أحدى المصالح الحكوميه أو المؤسسات الماليه أو التجاريه أو الصناعيه أو التعاونيه العامه فى إدارة عمل مماثل يصدر بتعيين قرار من وزير الإقتصاد بعد موافقة لجنة القيد وذلك لمده لا تقل عن عشر سنوات متتاليه قبل تاريخ العمل بذلك القانون .
- هؤلاء هم الذين يحق لهم القيد مباشرة بذلك الجدول مباشرة ، اما الأخرون فهم الذين يتنقلون من الجدولين الأخرين (جدولى ا ،ب) إذا كان توافرت بشانهم شروط خاصه أهمها :

إنقضاء فتره التمرين العملى بالنسبه للمحاسبين و المراجعين تحت التمرين وهى فتره تتراوح ما بين ثلاث سنوات للحاصلين على درجة البكالوريوس فى التجاره شعبة المحاسبه أو ما يعادلها ، أربع سنوات بالنسبه للحاصلين تجاره من شعبتى الإقتصاد والعلوم السياسيه مقرونا بدبلوم معهد الضرائب ، وخمس سنوات للحاصلين على دبلوم الدراسات التكميليه التجاريه وست سنوات للحاصلين على دبلوم المعهد العالى للتجاره .

ب- حقوق واختصاصات المحاسبين المراجعين

للمحاسبين و المراجعين حق إعتماد ميزانيات وحسابات الشركات وذلك بعد مراعاة حق مراجعة الشركات المساهمه التى تتطلب شروطا معينه كما سيتبين فيما بعد ، وكذلك لهم حق إعتماد حسابات الممولين الخاضعين للضريبه على الإطلاق .

كما أن لهم حق الحضور عن الشركات و الممولين أمام مصلحه الضرائب ومأموريتها ولجان الطعن وما فى حكمها .

٤-مراجعوا حسابات شركات المساهمه القطاع الخاص

أرتأى المشروع أن يضع شروطا خاصه للمحاسبين و المراجعين الذين يقوموا بمراجعة شركات المساهمه فى القطاع الخاص ويعتمدون ميزانيتها و حساباتها الختاميه - نظرا لطبيعة تلك الشركات وأهميتها فى التنميه والإقتصاد القومى ، وقد أكد على ذلك القانون رقم ٢٦ لعام ١٩٥٤ مرورا حتى قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، حيث تم النص على ضرورة أن يتوافر مراقب حسابات الشركه المساهمه الشروط المنصوص عليها فى قانون تنظيم مهنة المحاسبه و المراجعه رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ و الذى أشار بوجه عام الى الى أن مراقبى حسابات الشركه المساهمه يجب أن يكونوا من بين الفئات التاليه :-

١- أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين .

٢- الذين إشتغلوا بمكاتبهم الخاصه فى مراجعة حسابات ثلاث شركات مساهمه على الأقل لمده لا تقل عن خمس سنوات متتاليه قبل العمل بقانون تنظيم المهنة (رقم ١٣٣ لعام ١٩٥١) .

٣- الذين زاولوا المهنة لحسابهم الخاص فى مكتب لمده لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ قيدهم فى سجل المحاسبين و المراجعين .

٤- الذين كانوا يزاولوا المهنة فى مكتب لحسابهم الخاص ، ولم تشملهم الفئات الثلاثه السابقه ، بشرط أن يقدم طلبا الى لجنة القيد للترخيص لهم بإعتماد ميزانيات الشركه المساهمه .

٥- مراقبوا حسابات شركات قطاع الأعمال العام

تضمنت اللائحه التنفيذيه للقانون لسنة ١٩٦٥ فى شأن تنظيم مراقبة الحسابات و المؤسسات و الهيئات العامه والشركات والجمعيات و المنشآت التابعه لها فى المواد ٥ ، ٦ ، ٧ الشروط التى يتعين توافرها فى الموظفين الفنيين الذين يعينون بإدارات مراقبة الحسابات ، ويلاحظ عليها ما يلى :

(أ) يتعين فى من يعين فى إحدى الوظائف أن يكون حاصلا على درجة بكالوريوس فى التجاره من إحدى جامعات الجمهوريه العربيه المتحده أو ما يعادلها،

وإستثناءمن ذلك يجوز تعيين ذوى الخبره الممتازه فى أعمال المحاسبه والمراجعه ، وحملة المؤهلات التجاريه المتوسطه أو ما يفوقها ويقل عن درجة البكالوريوس مع زيادة مدة المران أو الخبره العمليه عن تلك المقرره لحملة البكالوريوس .

(ب) يشترط – بصفه أساسيه – فى كل من يعين أن يكون مقيدا بالجدول (ب) من سجل المحاسبين و المراجعين ومزاولا للمهنة لعدد من السنوات يختلف بحسب نوعية الوظيفه الا أنه من الجائز أن يعين من أمضى مددا معينة فى وظيفه نظيره .

(جـ) تخفض مدة الخبره العمليه – فيما عدا ما يشغلون وظيفة مدير الإداره أو نائبه – للحاصلين على مؤهل أعلى من درجة البكالوريوس بمده معادله لمدة الدراسه المقرره للحصول على المؤهل وذلك بشرط أن يكون المؤهل متصلا بمزاوله المهنة ، وهذا الأمر يشكر عليه المشرع وإن كان هناك إختلاف واضح معه فى عدم تخفيض المدة بالنسبه للوظيفتين المذكورتين لعدم وجود أى سبب يدعو لهذا الإستثناء.

<u>٣/١/٣ تحليل وتقييم متطلبات العمل المهنى – ومدى وفاء التشريعات و البرامج الحاليه له</u>

لقد شهد العالم فى السنوات الأخيره عدة تطورات تكنولوجيه وأنماط إداريه ورقابيه جديده – كان لها أثرها على مهنة المحاسبه و التعليم والتدريب المحاسبى ، ولما كان من المتوقع تنامى تلك التطورات و التغيرات فى المستقبل من هنا يتعين تحديد الإتجاهات القائمه وتقييم كيفية تفاعلها فى المستقبل ، حيث أن الإتجاهات المحليه و العالميه و البيئيه التى يعمل فيها المحاسبين و المراجعين لها تأثير كبير على مستقبل مهنة المحاسبه ،ولعل أبرز تلك التطورات التى تتميز بأنها متداخله ومتشابكه ومتبادلة التأثير هى ما يأتى :-

١- التطور التكنولوجى فى مجالات الأتصالات والمعلومات .

٢- زيادة الطلب على خدمات المحاسبه و المراجعه .

٣- تعقد بيئة العمل و تغير البيئه الأخلاقيه في المجتمع .
٤- التقدم التكنولوجي في مجال الإنتاج و الإداره .
٥- تزايد المنافسه العالميه .

فلا شك أن التطور التكنولوجي في مجال الإتصالات و المعلومات قد جعل العالم كله يرتبط ببعض بشبكه إلكترونيه تنقل فيها الصفقات و المعارف بسرعه ، وقد أصبح الإفصاح هو سمة العصر ، لذلك فقد تزايد الطلب على خدمات المحاسبين و المراجعين ، الأمر الذي يتعين معه توسيع مدارك ومعارف ومهارات هؤلاء المهنيين، ونظرا لإحتمال عدم إلتزام المسؤلين في التنظيمات المختلفه بالقوانين واللوائح وإمكانية تعرضهم للإغراءات لإستغلال مناصبهم ومن ثم زيادة جرائم الفساد و التمايل و التلاعب - الأمر الذي أفقد المجتمع الثقة في المؤسسات العاملة ، وغير من مفاهيم الأخلاق من ناحية أخرى ، الأمر الذي عزز من الإعتماد على هؤلاء المهنيين الذين يقومون بإعطاء الثقة والإعتماد على سلامة وأمانة تلك التنظيمات والوحدات الإقتصادية .

وليس بخاف فإن إستخدام أجهزه الحاسب الألكتروني وظهور أساليب جديده في مجال الأداره والأنتاج مثل نظم التصنيع المرنه و إسلوب رقابة الجوده الكليه ، نظم تقنية إدارة الوقت - كل ذلك أدى الى أحداث أثار هامه على مجال المحاسبه التى تحتاج الى تعديل وتطور لتتلائم مع كل هذه التغيرات الهامه ، ولا شك أن إتفاقية الجات سيكون لها أثارها الأخرى في تسهيل عملية التجاره الدوليه وإنتشار ظاهرة الشركات العالميه متعددة الجنسيه ، ومن ثم تغير البيئه التى سيعمل فيها محاسبى المستقبل ، وكمثال على الأثار الهامه للتطورات التكنولوجيا في مجال الإداره والإنتاج ما يعرف بنظم تقنية إدارة الوقت (JIT) Just-In-Time والذى أشار اليها البعض بأنها نظم يجب عليها أن تبقي محاسبى التكاليف خارج المصنع ، وتمنع مبادئ ومفاهيم المحاسبه التقليديه من الدخول في عقول عمال الإنتاج .

الأمر الذى يشير حتما الى وجود قصور في المعارف والمهارات اللازمه كمتطلبات للعمل المحاسبي المهني ، فمهنة المحاسبه تدخل الأن في عصر جديد

بوظائف جديده ستؤديها فى المنظمات المختلفه فى هيكلها وفلسفتها وتنظيمها وستعمل فى ظل ظروف إقتصاديه مختلفه تتسم بالعالميه و التكنولوجيا وعدم الأخلاقيه ، كل ذلك يتطلب إعادة النظر فى جميع الخطط والبرامج المتعلقه بالتعليم أو التدريب إذا ما كانت هناك رغبه فى تخريج محاسب مهنى قادر على العمل ومزود بالمعارف و المهارات التى تزيد عن مقدرته على التفكير والتحليل المنطقى و القدره على الإتصال والإقناع و التعامل مع متغيرات ومعارف متعدده ومتنوعه ومختلطه .

كما سبق الإشاره فإن قانون تنظيم مهنة المحاسبه و المراجعه فى مصر يتطلب من المهنى فقط الحصول على درجه علميه مناسبه - وهى بكالوريوس تجاره محاسبه أو ما يعادله ، وكذلك قضاء فترة تمرين مقدارها ثلاث سنوات فى أحد مكاتب المحاسبه أو المراجعه .

ولا شك أن هذا القانون المختص بتنظيم ممارسة المهنة و الذى صدر بتاريخ ١٩٥١ منتقد ويعانى من تصور واضح فى ضوء التغيرات فى التكنولوجيا و أنماط الإداره ونظم الإنتاج فضلا عما شابه أيضا من عيوب جسيمه ، ويمكن إبراز ذلك على النحو التالى : -

١- أن المشروع قد خلط بين التمرين الوظيفى و التمرين المهنى وإعتبرهما متعادلان ،و بالتالى تم إعتبار الوظائف المناظره معادله لفتره التمرين العملى فى مكاتب المحاسبه و المراجعه ، وهذا بالطبع غير صحيح ، حيث أن ناتج الوظيفه محدود من حيث النوعيه و الكميه ، أما تمرين المحاسب فى أحد مكاتب المحاسبه و المراجعه فإنة يتيح له فرصه التدريب على الأنشطه المتعدده بالمكتب و الخدمات المختلفه التى يؤديها ، كما أن التمرين فى المكتب ينمى لدى المحاسب والمراجع الإلتزام فى عملية السياسات المحاسبيه المتعارف عليها ومعايير المراجعه المتعارف عليها فضلا عدم الإلتزام بأداب وقواعد السلوك المهنى ، ويعلمه بأنه جوهر المهنة هو الحياد وكل ذلك يؤدى الى عدم دخول المهنة فئات لا يتوافر لديها الكفاءه المهنيه المطلوبه .

٢- ترك القانون الباب مفتوحا لوزير الماليه ليضيف ما يراه من وظائف مناظره ، و بالطبع فإن المشرع لم يحالفه التوفيق فى هذا الصدد ، حيث ترك للوزير حق إضافة أى عمل يعتبر نظيرا للوظائف المناظره لعمل المحاسب تحت التمرين أو بعباره أخرى أعمالا تعتبر مناظره للنظير ، وكان الأخرى أن تقاس الوظائف المضافه على العمل الأصلى وهو عمل المحاسب تحت التمرين لا على الأعمال المناظره .

وبعباره أخرى وقع المشروع فى خطأ جسيم تم الإشاره اليه فى الماده العاشره من القانون التى عادلت بين فترة التمرين العملى فى أحد مكاتب المحاسبه و المراجعه وبعض الوظائف الأخرى التى أطلق عليها القانون تعبير الوظائف المناظره على النحوالتالى :-

أ- مساعد مفتش الجهاز المركزى للمحاسبات ،

ب-مساعد مأمور أو مفتش بمصلحة الضرائب .

ج-خبير محاسب بوزارة العدل ،

د- مدرس مادة المحاسبه أو المراجعه فى أحد معاهد التعليم الحكوميه [١] .

هـ-رئيس حسابات فى أحد المصالح الحكوميه أو المؤسسات الماليه أو التجاريه أو الصناعيه أو التعاونيه العامه .

و- أى عمل أخر نظير لتلك الوظائف يضاف بقرار من وزير الماليه بعد موافقه لجنة القيد بالجداول .

أصدر وزير التجاره و الصناعه عدة قرارات بإضافة وظائف معينه بإعتبارها مناظره شملت " وظيفة محاسب أو مراجع بديوان المحاسبات (الجهاز المركزى للمحاسبات حاليا) ، الموظف الفنى بإدارة البحوث و التفتيش بالحراسه العامه على أموال الرعايا الفرنسيين ، أعمال الفحص الحسابى و التفتيش و المراجعه وتحليل

---

(١) وقد سوى المشرع بين مدرس مادة المحاسبه فى الجامعه (حاصل على درجة دكتور الفلسفه فى المحاسبه وقبلها درجة الماجستير فى المحاسبه وقبلها درجة بكالوريوس المحاسبه) وبين مدرس مادة المحاسبه فى أحد مدارس الثانويه التجاريه (حاصل على بكالوريوس التجاره فقط) وهذا أمر يعد غير مقبولا ويدل على عدم وعى المشرع وعدم نضجة تماما .

الميزانيات و الحسابات الختاميه التى يقوم بها موظفوا مصلحة الشركات بوزارة الإقتصاد ، عمل المفتش المالى بالمصالح الحكوميه و الهيئات العامه و المؤسسات العامه و الوحدات الإقتصاديه التابعه لها ، أعمال الفحص الحسابى و التفتيش و المراجعه وتحليل ونقد الميزانيات والحسابات الختاميه التى يقوم بها مفتشوا الإداره العامه للشركات السياحيه بوزارة السياحه ، وظيفة وكيل الحسابات ومفتش الحسابات بالمصالح الحكوميه ، عمل رئيس حسابات أى منشاه ماليه أو تجاريه أو صناعيه توافق عليها لجنة القيد بعد الوقوف على مقدار رأسمالها ومدى نشاطها ونظام العمل الحسابى فيها ، أعمال المراجعه و الفحص والتحليل المالى والفنى لميزانيات الشركه و المؤسسات التى يقوم بها أعضاء الرقابه الإداريه " .

ولا شك أن هذا التوسع فى الإستثناء من شرط التدريب العملى يؤدى الى دخول فئات غير مؤهله تأهيلا عمليا كافيا الى مجال مزاولة مهنة المحاسبه و المراجعه مما يضر بالمهنة ومدى ثقة الجمهور بها الأمر الذى يتطلب إعادة النظر فى الوظائف المناظره على أن يؤخذ فيها فقط تلك الوظائف التى تماثل فعلا التدريب الحقيقى على أعمال مهنة المحاسبه و المراجعه حتى ترتقة المهنة و تتوثق ثقة الجمهور بها ولاسيما أن الإستثناءات الخاصه بالوظائف المناظره ليست مؤقته وإنما لها صفه الإستمراريه هذا من جهة ، اما الجهة الأخرى يجب التأمل فى الوظيفه النظيره الخاصه بالمدرس لمادة المحاسبه و المراجعه فى أحد معاهد التعليم الحكوميه – حيث أن ذلك النص يعد مأساه بكل المعانى و يلقى الضوء بشده على تخلف المهنة فى مصر بحق ، فالمشروع من ناحيه لم يفرق بين المدرس الجامعى (الحاصل على درجة دكتور الفلسفه فى المحاسبه ودرجة الماجستير فى المحاسبه و الذى يقوم بتدريس المحاسبه فى الجامعه) .

وبين مدرس المحاسبه فى مدارس الثانوى – دبلوم التجاره رغما عن الفوارق الشائعه فى الإمكانيات و التأهيل العلمى أو حتى العملى .

و من جهة أخرى يجب على المشرع إعادة النظر فى هذا النص بحيث يتمكن معه عضو هيئة التدريس بالجامعه بكليات التجاره (معيد ، مدرس مساعد ، مدرس ،

أستاذ مساعد ، أستاذ) من ممارسة المهنة أسوة بالمدرس بالثانويه و الذى يحصل على بكالوريوس تجاره فقط ، كما يجب تسهيل ممارسة أعضاء هيئة التدريس للمهنة لأنهم أكثر إمكانية عن غيرهم فى ربط الناحيه العمليه بالعلميه(ربط النظريه بالتطبيق) .

٣- سمح المشرع بالنقل التلقائى للمحاسب تحت التمرين من الجدول رقم (أ) أو جدول المحاسبين تحت التمرين الى الجدول رقم (ب) جدول المحاسبين و المراجعين ، وذلك دون التأكد و التحقق من مدى صلاحيته للعمل فى مهنة المحاسبه و المراجعه التى لها معايرها وأداب سلوكها .

٤- تعانى برامج التعليم الحاليه من القصور فى عدة مجالات هى :-

١- غياب الجانب الأخلاقى من الخطط الدراسيه الحاليه .

٢- الإستمرار فى تدريس النظم المحاسبيه التقليديه التى لا تتمشى مع التطورات التكنولوجيه التى حدثت فى مجال التصنيع و المعلومات الأمر الذى يؤدى الى عدم ملائمة المعلومات مما يفقد الثقه فى دور المحاسب فى الشركات والمجتمع.

٣- إستخدام كتب ومراجع متقادمه غير ممتده ، لا تعكس أثار التطورات التكنولوجيه فى مجال الإتصال و المعلومات و التصنيع على المحاسبه .

٤- عدم إستخدام التقدم التكنولوجى فى الحاسبات الإلكترونيه فى فروع المحاسبه بالقدر المناسب .

٥- عدم التركيز على البعد العالمى و الدول الذى أصبح سمة البيئه الجديده التى سيعمل فيها محاسب المستقبل ، حيث لا يوجد فى أغلب الجامعات مقرر يتناول المحاسبه الدوليه .

٦- التركيز على المعرفه الفنيه على حساب التعليم العام و المعرفه العامه .

٧- عدم مراعاة التكامل بين الموضوعات وفروع المعرفه المختلفه عند تدريسها بالكليات، حيث يتم تدريس مقررات مثل المحاسبه الماليه و المحاسبه الإداريه و المراجعه و الضرائب و القانون و الإقتصاد بمعزل عن بعضها البعض دون إبراز

ما بينها من تكامل ، حيث أن كل قرار إدارى له ولا شك أبعاده الضريبيه و الماليه و الإقتصاديه و الإجتماعيه و القانونيه التى سيكون لها أثرها عند القيام بعملية المراجعه .

٨- التركيز على إستخدام حالات مبسطه غير واقعيه صممت للوصول الى إجابه واحده محدوده مما لايساعد على تطوير القدره على الإستفسار و التحليل المنطقى والإبتكار لدى الطالب .

٩- عدم الإهتمام بمهارات الإتصال و العلاقات بين الأشخاص و تعليم الطالب كيف يمكن حل التعارضات التى قد يواجهها فى حياته العمليه .

١٠- الإعتماد فى التدريس على التلقين وسلبية الطالب بدلا من التركيز على تعليم كيفية التعلم ، مما يساهم على إيجاد الإجابات بأنفسهم فى بيئة الأعمال البالغه التعقيد .

حتى يتعين التغلب على أوجه قصور التأهيل العلمى و العملى للمحاسبين و المراجعين المهنيين فى مصر يتعين أجراء مايلى :-

١- العمل على التأهيل المهنى للمحاسب و المراجع وذلك عن طريق الغاء القانون رقم ١٣٣ لعام ١٩٥١ و الذى أصبح متقادما ومتخلفا عن ركب الحضاره .

كما يجب إعادة النظر فى دور نقابة التجاريين الحاليه فى شأن تنظيم المهنة، بحيث يتم إنشاء شعبه خاصه للمحاسبين القانونيين بالنقابه أو إنشاء نقابه مستقله للمحاسبين القانونيين تشرف على وضع وصياغة المبادئ التى تحكم مهنة مراقبة الحسابات وتكون مهمتها الإشراف على هؤلاء المراقبين ومتابعة تنفيذهم لواجباتهم و إقرار الأصول المهنيه التى يلزم إتباعها للنهوض بمهامهم الوظيفيه ، مع إقتراح الشروط اللازمه لممارسة المهنة ، وإعداد الدورات النظريه و العمليه التى يجب أن يلحق بها الراغبون فى ممارسة المهنة والإشراف على الإمتحانات التى تعقد للحكم على مستوى طالب القيد فى جدول المحاسبين والمراجعين .

١- العمل على إلغاء دور وزارة الماليه بشأن تنظيم ممارسة المحاسبين و المراجعين، بحيث يتم إلغاء التدخل الحكومى فى عملية التأهيل على أن يتولى عملية تنظيم

التأهيل تنظيم مهني يماثل المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، حيث أن شهادة التمرين التي يحصل عليها الكثير من المحاسبين لا تكفل الحد الأدنى اللازم للمحافظه على مستوى المهنة ، حيث أن الكثير منها شهادات صوريه .

٣- إعتماد إمتحانات متطوره كمتطلب أساسي لمزاولة مهنة المحاسبه و المراجعه في مصر ، ولعل جمعية المحاسبين و المراجعين المصريه قد تكون هي الجمعيه الملائمه مع تطويرها ودعمها- للتركيز على تطوير إمتحانات تأهيل المحاسبين و المراجعين ، وإصدار شهادات العضويه ووضع الشروط المناسبه لإستمرار تلك العضويه والإحتفاظ بها .

٤- توسيع الخطه الدراسيه بحيث لا يتم التركيز على النواحي الفنية والإجرائيه ، حيث لن يمكن تخريج محاسب مهني مباشرة عند بدء التخرج وإنما الهدف هو تخرج طالب لديه القدره و المهارات التي تساعده على التعلم ويواجه المشاكل العمليه ومحاولة إيجاد الحلول الملائمه عن طريق ممارسة الحكم و التقدير الشخصي و التفكير المنطقي في جمع و تحليل الحقائق .

٥- العمل المستمر على تحديث الكتب و المراجع المستخدمه أول بأول .

٦- الإهتمام بالتعليم المستمر للممارسين وجعله إلزاميا بحيث يتم ضمان التنميه المستمره للقدرات المهنيه والعلميه للمحاسبين .

٧- تغيير طرق التدريس و التحول من إسلوب التلقين الى أسلوب التعلم الذاتي ، وزيادة دور الطالب في العمليه التعليميه وإتخاذ دور نشط له عن طريق تكليفه بالقراءه وإعداد تقارير و أبحاث قصيره لتدريبه على مهارات الإتصال .

٨- زيادة التعاون بين الأكاديميين و الممارسين عن طريق :-

-إشتراك الممارسين في التدريس مما يضفي الجانب العملي على الموضوعات.

-القيام بأبحاث مشتركه لمعالجة مشاكل عمليه يواجهها مكاتب المحاسبه مع توفيرها للدعم المالي اللازم .

-أشتراك الأكاديميين مع الممارسين فى تدريب العاملين فى برامج التعليم المستمر .

- توفير البيانات اللازمه لتصميم حالات عمليه للتدريس أو القيام بالأبحاث .

٩- تطوير المعارف التى يزود بها طلبة كلية التجاره - شعبة المحاسبه ، بحيث يتم تركيز ها على إستخدام الحاسبات الإلكترونيه فى فروع المحاسبة المختلفه ، ولعل أبرز الموضوعات فى هذا المجال معرفة أوراق العمل الألكترونيه Spreadsheets ومفاهيم وخصائص النظم المحاسبيه و الرقابه الداخليه بالإضافه الى أساليب معالجة الكلمات و الكتابه Typing And Word Processing .

كما يتعين تدريس الأخلاق و القيم لطلبة المحاسبه ، بحيث يتم تزويدهم بالمهارات الفنيه وغرس المعايير الأخلاقيه و المسؤليه المهنيه داخل نفوسهم ، مع إبراز الدور الإجتماعى لمهنة المحاسبه و التأكيد على أهميته .

بالإضافه الى إعطاء أهمية لتدريس المحاسبه الدوليه ضمن البرامج الدراسيه للكليات ، ولعل أبرز تلك الموضوعات التى يجب الأهتمام بها ضمن هذا المقرر هى ما يأتى :-

١- المبادئ المحاسبيه المقارنه.

٢-ترجمة العملات الأجنبيه .

٣- أسعار التحويل .

٤-الضرائب على الدخول و المصادر الأجنبيه .

٥- محاسبة التضخم .

٦- التقرير والإفصاح المالى .

مع الإسراع من عملية التوثيق وتحقيق الإنسجام بين معايير الممارسه والمراجعه الدوليه وتسهيل ممارسة المهنة عبر الدول المختلفه وإيجاد الوسيله الملائمه لضمان الإلتزام بتلك المعايير .

بإختصار فحتى يتم النهوض بمستوى التعليم المحاسبى و المهنى -لابد من القيام بإجرائين أساسين هما :-

أ- أن تقوم الجامعات بالإسراع فى عملية تحديث و تعديل الكتب و المراجع التى تدرسها ، بحيث يتم التركيز على التطورات التى حدثت فى مجال تكنولوجيا الإنتاج و المعلومات وأثرها على مفاهيم المحاسبه ونظم التكاليف و إجراءاتها ونظم المعلومات ، لامداد طلبه المحاسبه وتزويدهم بالمعرفه التى تمكنهم من الوفاء بمسؤلياتهم الجديده .

ب-أن يقوم المحاسبين المهنيين الحاليين بتطوير وتنمية معرفتهم بما يتمشى مع التطورات و التغيرات التكنولوجيه التى حدثت خلال العقد الأخير من هذا القرن و المتوقع إستخدامها على نطاق واسع فى المستقبل وذلك حتى يمكنهم النهوض بدورهم وعملهم بفاعليه وكفاءه مما يحافظ على سمعة المهنة ويزيد الثقه فيها .

١٠- يجب أن تتمثل متطلبات التأهيل اللازمه لممارسة مهنة المراجعه فى مصر ثلاثة أركان أساسيه -تماما مثل المتطلبات المناظره فى الولايات المتحده الأمريكيه هى:-

ا- التأهيل العلمى المناسب

حيث يجب أن تمثل درجة البكالوريوس فى المحاسبه الحد الأدنى لدخول مهنة المحاسبه و المراجعه و الجامعات لتطوير البرامج الدراسيه ، مع أهمية تطوير برامج تأهيل إقتراح إنشاء كليات متخصصه فى المحاسبه تكون مدة الدراسه فيها خمس سنوات بحيث تكون السنه الخامسه بمثابة سنة الإمتياز السادسه التى يقضيها طالب الطب بعد تخرجه ، وذلك كوسيله للتغلب على مشاكل التعليم و الخبره التى تواجه مشكلة المحاسبه و المراجعه المهنيه فى مصر و الحد من الفجوه بين التعليم الجامعى الحالى وبين مهنة المحاسبه و المراجعه بمصر .

ب- التأهيل العملي الملائم

يعتبر موضوع التدريب المهنى مسئولية مهنيه فى المقام الأول ، ويجب أن يتم تنظيمها من خلال جمعيات أو تنظيمات المهنة أو مكاتب المراجعه ذاتها ، وقد إقترحت جمعية المحاسبين الأمريكيه فى مجال التطوير المهنى سبعة برامج أساسيه هى :-

١- برامج التأهيل الأولى .

٢- برامج التركيز وتجديد المعلومات .

٣- برامج التأهيل المهنى للحصول على عضوية المهنة .

٤- برامج التأهيل العليا لمن يحتلون مراكز إشرافيه فى ممارسة المهنة .

٥- برامج التطوير للإطلاع على أحداث التطورات فى مجال المحاسبه و المراجعه .

٦- برامج التدريب الإداريه لتمكين المراجعين من ممارسة وظيفة تقديم و أداء الخدمات الإستشاريه .

٧- برامج التدريب الخاصه بمشاكل معينه فى صناعه معينه .

جـ- إختبار التأهيل المهنى

حيث يجب تشكيل لجنة خاصه لتحقيق الترابط بين المهنة و الجامعات (مثلما فعل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى) ، وقد يكون إختصاصها تحديد المتطلبات العلميه لمن يرغب فى الحصول على شهادة محاسب قانونى ، ويعتبر الحصول على تلك الشهاده بعد إجتياز الإمتحانات الخاصه بها شرطا أساسيا لمزاولة مهنة المراجعه و المحاسبه القانونيه .

حيث يعتبر هذا الشرط بمثابة الخطوة الجوهريه الأولى نحو القضاء على الفجوه بين التعليم الجامعى وبين مزاولة مهنة المحاسبه و المراجعه .

الفصل الثانى

تعيين و تحديد أتعاب المحاسبين القانونيين و مظاهر حيادهم فى التشريع المصرى

مقـــدمـــة

بوجه عام تختلف قواعد و أحكام تعيين أتعاب المحاسب القانونى و عزله بإختلاف الشكل أو الكيان القانونى لمنشآت العمال ،حيث تختلف تلك الأحكام طبقاً للحالات التالية :-

أ- المشروعات الفردية و شركات الأشخاص ٠

ب-شركة الأموال التابعة للقطاع الخاص (شركة مساهمة ، شركة توصية بالأسهم ، شركة ذات مسئولية محدودة) ٠

ج-شركات قطاع الأعمال العام ٠

و لا شك أن موضوع تعيين و تحديد أتعاب المحاسب القانونى و عزلة من الموضوعات الجدلية التى لها أثرها على توفير مبدأحياد و إستقلال المحاسب القانونى عند أداؤه لعمله المهنى و قد حدد المشرع الجهة التى عهد إليها بتعيين مراقب الحسابات و تحديد أتعابه ، لينأى بها عن الخضوع لتأثير مجلس إدارة الشركة التى يراقب حساباتها و يراجع ميزانيتها ، و لينفى عنه الحرج عندما يكشف عن المخالفات التى إرتكبتها إدارة الشركة ، كما أن المشرع قد رسم إجراءات معينة يجب إتباعها عند عزل المحاسب القانونى ٠

و لهذا يركز هذا الفصل على القضايا المرتبطة بذلك الموضوع ، وسوف يتم تقسيمه على النحو التالي :-

٣/٢/١تعيين وتحديدأتعاب المحاسب القانوني وعزله في المشروعات الفردية و شركات الأشخاص •

٣/٢/٢تعيين و تحديد أتعاب المحاسب القانوني و عزله في شركات الأموال الخاصة•

٣/٢/٣تعيين و تحديد أتعاب المحاسب القانوني و عزله في شركات قطاع الأعمال العام•

٣/٢/٤إنتهاء مهمة المحاسب القانوني والنتائج المترتبة عليها •

٣/٢/٥حياد مراقب الحسابات و مظاهره في التشريع المصري •

٣/٢/٦تقييم الأوضاع الراهنة فيما يتعلق بتعيين و عزل المحاسب القانوني •

٣/٢/١ تعيين وتحديد أتعاب المحاسب القانوني وعزله في المشروعات الفردية و شركات الأشخاص :-

يعتبر تعيين و عزل المحاسب القانوني في المشروعات الفردية ، و شركات التضامن و شركات التوصية البسيطة و شركات المحاصة أمراً إختيارياً و ليس إلزامياً ، بعبارة أخرى أن تعيين المحاسب القانوني أمراً متروكاً لصاحب أو لأصحاب المنشأة سواء كان فرداً أو كان مجموعة من الشركاء ، وليس مسألة تحتمها التشريعات السائدة مقارنة بشركات الأموال •

و يتقرر تعيين المحاسب القانوني وتحديد أتعابة و نطاق و نوعية خدماتة عن طريق عقد مراجعة يتم بين صاحب أو أصحاب منشأة الأعمال و بين المحاسب القانوني • و تختلف وتتباين طبيعة العملية التي سيتم أداؤها طبقاً للعقد المبرم - حيث ليس بالضرورة أن يقوم المحاسب القانوني بمراجعة الدفاتر و السجلات و المستندات و إعداد تقرير مراجعة بشأنها فحسب ، حيث قد يكلف المحاسب القانوني أيضاً بالفحص لأي غرض أخر مثل تحديد قيمة الشركة بمناسبة إنضمام أو إنفصال شريك أو فحص العمليات النقدية لتحيد مقدار إختلاس معين •

و عادة ما يتضمن العقد قيمة الأتعاب التي يتم الإتفاق عليها مقابل تأدية الخدمات المحددة و كيفية سداد تلك الأتعاب ، فإذا لم يتضمن العقد قيمة الأتعاب المتفق

عليها بين المنشأة و المراجع ، ففي تلك الحالة يتعين الإلتزام بالأحكام التى أشار إليها قانون إنشاء نقابة المحاسبين و المراجعين (المادة ٣٣ من القانون ٣٩٤ لعام ١٩٥٥) و التى تنص على ما يلي :-

" إذا لم تكن قيمة الأتعاب متفقاً عليها بين صاحب العمل و عضو النقابة لا يجوز لأيهما أن يرفع الأمر الى القضاء قبل عرضه على مجلس النقابة ، و يجب على المجلس أن يصدر أن يصدر أمراً بتقدير الأتعاب خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم طلب بذلك إليه ، و إلا جاز الإلتجاء الى القضاء ، و لا يمنع ذلك من إتخاذ الإجراءات التحفظية التى يراها كل منهما ضرورية للمحافظة على حقوقه .

و لعضو النقابة و لصاحب العمل حق التظلم فى أمر تقدير الأتعاب الصادر من مجلس النقابة خلال العشرة الأيام التالية لإعلانه به ، و ذلك بتكليف أحدهما الأخر الحضور أمام المحكمة المختصة ، و يجوز الطعن فى الأحكام الصادرة فى التظلم بجميع أوجه الطعن ما عدا المعارضة .

و إذا إنقضى الموعد المحدد و لم يرفع تظلم عن أمر التقدير يصدر بتنفيذه أمر من رئيس المحكمة المختصة .

و عند عدم وجود إتفاق كتابي على الأتعاب يسقط حق العضو فى المطالبة بها إذا إنقضت خمس سنوات من تاريخ أخر عمل قام به .

وفيما يتعلق بموضوع عزل المحاسب القانونى فى ظل المنشأة الفردية أو شركات الأشخاص ، فإن لصاحب أو لأصحاب المنشأة الحق فى عزله إذا أخل بواجباته المهنية أو لأى سبب أخر ، حيث أن من يملك حق التعيين يملك حق العزل ، على أن عزل المحاسب القانونى لا يمنعه من المطالبة بالتعويض عما يكون قد لحق من أضرار طالما أن العزل كان تعسفياً ودون سند .

لذلك يمكن القول بأنه من الأهمية بمكان أن يكون عقد المراجعة بين الشريك أو صاحب المنشأة والمحاسب القانونى ثابتاً بالكتابة وموضحاً العمل الموكول إلى المحاسب آداءه ، حيث قد يطلب منه القيام بمراجعة كاملة أو جزئية ، وقد يتفق

المحاسب القانونى مع العميل على الإشراف على إمساك دفاتره وإعداد حساباته الختامية ، أو وضع نظام للرقابة الداخلية .

بعبارة أدق إن إثبات ما تعهد المحاسب القانونى القيام به فى وثيقة مكتوبة يحدد مسئولية المراقب ، و يجب أن يكون تلك الوثيقة أو عقد المراجعة أو عقد المراجعة Contract of Audit مكتوباً بصيغة واضحة وعبارات دقيقة حتى لا يثير أى مشاكل أو جدال فى المستقبل عند تفسيره .

وقد حكم القضاء الأمريكى فيما يتعلق بها بالعقد المكتوب بأنه ليس أمام المحكمة إلا أن تتمسك فى مواجهة المحاسب القانونى المدعى عليه بأن يعمل ويؤدى مهمته طبقاً للعبارات الواردة فى ع قد المراجعة المكتوب ، حيث ليس هناك عبرة بالمحادثة الشفوية التى تمت بين مراقب الحسابات والمدير المالى للشركة المتعاقدة ، حيث أنها لا تكون ملزمة للمحاسب القانونى إلا إذا شملها جراحة العقد المبرم بين المراقب وعميله .

أى أن عمليات المراجعة وإتفاقات المحاسب القانونى مع عملاءه فى شركات الأشخاص والمنشآت الفردية يفضل أن تحرر فى عقد مكتوب بحيث تتحدد نطاق ومسؤلية المحاسب القانونى وإلتزاماته وواجباته بحيث لا تتعداها إلى غيرها ، وذلك لعدم وجود قانون محدد ينظم تلك الأمور .

٣/٢/٣ تعيين وتحديد أتعاب المحاسب القانونى وعزله فى شركات الأموال الخاصة

٣/٢/٣/١ التعيين وتحديد الأتعاب والعزل فى شركات المساهمة

أ - تعيين مراقب الحسابات :-

حيث أن الرقابة على الشركة المساهمة يكون من حق المساهمين حملة الأسهم وأصحاب الأموال ، فإنها يوكلون مهمة الرقابة على حسابات الشركة والإشراف على وكولتهم فى الإدارة (وهم أعضاء مجلس الإدارة) إلى شخص حيادى مهمنى متخصص هو المحاسب القانونى ، لذلك يصبح حق تعيين هذا الشخص الحيادى من حقوق المشاهمين بإعتباره وكيلاً عنهم محافظاً على حقوقهم وحارس

لأموالهم [١] • وهذا ما قررته المادة ١٠٣ من القانون رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١ حيث نصت على ما يلي :-

" يكون للشركة المساهمة مراقب حسابات أو أكثر من الأشخاص الطبيعيين تعينه الجمعية العمومية و تقدر أتعابه ، و يعين مؤسسي الشركة المراقب الأول حيث يتولى مهمته لحين إنعقاد أول جمعية عمومية ، و يباشر المراقب الذى تعينه الجمعية مهمته من تاريخ تعيينه الى تاريخ إنعقاد الجمعية العمومية التاليه وعليه مراقبة حسابات السنة المالية التى ندب إليها •

و من المنطقى أن يقتصر حق التعيين على الجمعية العمومية للمساهمين - دون مجلس الإدارة ، و بالتالى لايحق للجمعية العمومية أن تقوم بتفويض مجلس الإدارة و إختيار مراقب الحسابات و تعيينه للأسباب التالية :-

١- أجاز المشرع ان تفوض الجمعية العمومية للمساهمين مجلس الإدارة فى تحديد أتعاب المراقب فى حدود حد أقصى ، و لكنه لم يجز هذا التفويض بالنسبة لتعيينه •

٢- أن الغرض من تعيين المحاسب القانونى أن يكون رقيباً على أعضاء مجلس الإدارة ، و بالتالى إذا إتيح تفيض المجلس فى التعيين لانتفت أهمية الرقابة و جوهرها و الغرض منها ، و ذلك لإحتمال تعرض مراقب الحسابات لضغوط جديدة من مجلس الإدارة قد تهدد إستقلاله و حياده وهو أمر حرص المشرع على قدر جهده على عدم وقوعه •

إلا أن المشرع فى حالات إستثنائية قد أوجب على مجلس الإدارة ضرورة إتخاذ إجراءات تعيين مراقب حسابات الشركة إذا حدث فى أى وقت من

---

(١) مع ذلك فقد فرضت المادة العاشرة من القانون رقم ١٤٦ لعام ١٩٨٨ وجود إثنين من مراقبى الحسابات لمراقبة حسابات و ميزانيات تلك الشركات المساهمة العاملة فى مجال تلقى الأموال لإستثمارها يعين أحدهما الجهاز المركزى للمحاسبات ويحدد مكافأته و واجباته ، و يعد هذا الحكم أول خروج عن المبدأ المقرر فى مصر بشأن إختيار و تعيين مراقبى حسابات شركة المساهمة •

الأوقات و لم يكن للشركة مراقب لأى سبب من الأسباب ، و من أمثلة ذلك إستقالة أو تنحى المراقب عن أداء عمله أو وفاته أوفقدانه للأهلية ، أو فقدة لأى شرط من الشروط التى يتعين توافرها فى مراقب حسابات الشركة المساهمة و ذلك قبل مباشرته لعمله و الإنتهاء من تقديم تقريره .

و هذا الحكم الذى خالف به بعض التشرعات المعاصرة مثل التشريع الإنجليزى قد تم النص عليه فى المادة ١٠٣ من القانون على النحو التالى :-

" فإذا لم يكن لشركة المساهمة فى أى وقت لأى سبب مراقب للحسابات ، تعين على مجلس الإدارة إتخاذ إجراءات تعيين المراقب فوراً . "

و لا شك أن المشرع فى هذا النص أيضاً قد حافظ على حق الجمعية العمومية للمساهمين فى تعيين مراقب الحسابات ، حيث سلب هذا الحق أصلاً من مجلس الإدارة خلافاً للتشرع الإنجليزى حيث يلتزم مجلس الإدارة بإتخاذإجراءات تعيين المراقب و التى تخرج عن وعده الجمعية العمومية للإنعقاد علىوجه السرعة لمقابله تلك الحالة الطارئة التى لاتحتمل التأخير ، وحيث يناشد الجمعية العامة حقها الأصيل فى تعيين مراقب أو أكثر لحسابات الشركة .

كذلك فقد أجاز المشرع لمؤسسى الشركة تعيين المراقب الأول أو المراقبين الأوائل للشركة ، و بالطبع لهذا الإستثناء ما يبره ، حيث إنه فضلاً عن تعذر دعوة جمعية عمومية عند مولد الشركة و فى الفترة الأولى لنشاتها ، فإن فترة التأسيس تحتاج الى رقابة جدية للمحافظة على حقوق المكتتبين ، من هنا كان من الطبيعى أن يعين المؤسسون مراقب أو أكثر لحسابات الشركة خاصة بالنسبة للشركات التى تطرح أسهماً للإكتتاب العام و التى تستوجب إرفاق تقرير من مراقب الحسابات يشهد فيه بصحة البيانلت الواردة بنشرة الإكتتاب و مدى مطابقتها لأحكام القانون .

و يلاحظ أن تعيين المؤسسين للمراقب كما قررت صراحة المادة ١٠٣ من القانون رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١ إنما يتولى مهمته لحين إنعقاد أول جمعية عمومية .

و يستفاد من هذا ان لتلك الجمعية أن تباشر حقها الأصيل فهى أن تعتمد المراقب الأول لتعيينه حتى يستطيع مباشرة مهمته بعد تاريخ إجتماعها .

و إذا كان المشرع قد أجاز أن تعيين الجمعية العمومية للمساهمين أكثر من مراقب لحساباتها ، إلا إنه لم يحدد طريقة أدائهم لعملية المراجعة ، و عليه فإن الأمر متروك للمراقبين يتبعون ما يرونه كفيلاً بحسن أداء مهمتهم و تحقيق الغرض من تعيينهم ، وحيث يتم المحافظة على حقوق المساهمين و غيرهم من ذوي المصالح بالشركة ، فقد نص المشرع على أنه في حالة تعدد المراقبين فإنهم يكونون مسئولين بالتضامن عن تعويض الضرر الذى ينتج عن إهمالهم في الرقابة ٠

و قد حدد المشرع في المادة ١٠٣ من قانون الشركات المصري فترة رقابة الحسابات بسنة مالية واحدة ، و في ذلك تنص تلك المادة على ما يلى :-

" يتولى مراقب الشركة الأول مهمته لحين إنعقاد أول جمعية عمومية ، و يباشر المراقب الذى تعينه الجمعية العمومية مهمته من تاريخ تعيينه الى إنعقاد الجمعية التاليه ، و عليه مراقبة حسابات السنة المالية التى ندب إليها ٠"

أى أن فترة الرقابة محددة بنسبة مالية واحدة وبإنقضائها تنتهى مهمة المراقب ، فإذا ما أرادت الشركة إعادة تعيينه فلابد من صدور قرار بذلك من الجمعية العمومية للمساهمين ٠

وقد أشارت المادة (١٠٣) من القانون على أنه يقع باطلاً كل تعيين يتم على خلاف الأحكام المنصوص عليها في مواد تعيين مراقبي حسابات الشركات المساهمة.

<u>ب- عزل المحاسب القانوني واستقالته :-</u>

بوجه عام يقصد بعزل المحاسب القانوني إبعاده عن منصبه تعسفياً ، وذلك على الرغم من قيامه بواجباته المهنية على وجه سليم ، و توافر جميع الشروط التى تؤهله لمزاولة المهنة و إلتزامه بشروط التعاقد . فمفهوم العزل إذن لا يتصرف الى الإستقالة الإختيارية أو التنحى الإختيارى للمحاسب القانوني عن القيام بالعمل المكلف به .

و قد تم النص في قانون الشركات على إنه للجمعية العمومية الحق في أى وقت تغيير مراقب الحسابات ، وهذا طبيعى لأن الجمعية التى تقوم بتعيينه و بالتالى يحق لها عزله .

إلا إنه دعماً لمركز المراقب و لضمان عدم تغييره دون أن يتاح له فرصة معرفة أسباب العزل ، و الدفاع عن نفسه أمام الجمعية العمومية فقد نصت المادة (١٠٣) من القانون على ما يلي :-

" يجوز للجمعية العمومية فى جميع الأحوال تغيير مراقب الحسابات ، و فى هذه الحالة يتعين على صاحب الإقتراح أن يخطر الشركة برغبته و ما يستند اليه من أسباب ، و ذلك قبل إنعقاد الجمعية العمومية بعشرة أيام على الأقل ، و على الشركة إخطار المراقب بنص الإقتراح و أسبابه ، و للمراقب أن يناقش الإقتراح فى مذكرة كتابية تصل الى الشركة قبل إنعقاد الجمعية العموميـة بثلاثة أيام على الأقل ، و يتولى مجلس الإدارة تلاوة مذكرة المراقب على الجمعية العمومية ، و للمراقب الحق فى جميع الحالات أن يتولى الرد على الإقتراح و أسبابه أمام الجمعية العمومية بل إتخاذ قرارها ."

على ذلك يكزن المشرع قد أحاط مراقب الحسابات بضمانات قوية تحميه ضد العزل التعسفى و المفاجئ إذ نصت على ضرورة إخطار الشركة له بنص إقتراح عزله وأسباب العزل ، كما أعطته حق الدفاع عن نفسه أمام الجمعية العمومية و تفنيد أسباب العزل و ذلك قبل أن تصدر الجمعية قرارها .

و كما يصح إنهاء مهمة مراقب الحسابات بالعزل و الإقالة ، فإنه يمكن أيضاً إنتهاؤها بإرادته بالإستقالة أو التنحى . ومهما كانت الأسباب التى يستند إليها المراقب فى طلب التنحية أو الإستقالة ، فإن القانون المدنى أو أحكام نقابة المحاسبين يقضى بإلزام مراقب الحسابات بمنع ما قد يصيب الشركة و غيرها من ضرر ينجم عن إستقالته أو تنحيته ، من أجل ذلك يجب أن يقوم بإخطار الشركة عند عقد العزم على الإستقالة أو كانت أسباب تملى عليه أن يتنحى عن مهمته ، بذلك فى وقت مناسب مع تحديد الأسباب التى يستند اليها ، ليس فهذا فحسب وإنما أيضاً عليه أن يستمر فى عمله حتى لا يترتب على قراره ضرراً بالمنشاة .

جـ- تحديد أتعاب مراقب الحسابات :-

حيث أن المحاسب القانوني وكيل عن المساهمين بأجر ، فيجب أن يتقاضى أتعاباً نظير خدماته المؤداة للشركة ، و قد أخذ المشرع على عاتقه تنظيم شركات المساهمة و إخضاعها للرقابة أن يوفر لمراقب الحسابات ضمانات عديدة تكفل عدم خضوعه لسلطان مجلس الإدارة و خصوصاً فيما يتعلق بتحديد الأتعاب ، لذلك فقد جعل قانون الشركات أمر تحديد أتعاب مراقب الحسابات من حق الجمعية العمومية للمساهمين .

و على الرغم من أن المشرع قد نص على إنه لا يجوز للجمعية تفويض مجلس الإدارة في تحديد الأتعاب ، الا انه قد أفسد الأمر و جانبه التوفيق تماماً حينما أجاز للجمعية أن تقرر حداً أقصى لأتعاب مراقب الحسابات ، و تفويض مجلس الإدارة في تحديد الأتعاب الفعلية بشرط ألا نجاوز الحد الأقصى المقرر ، حيث أن مجلس الإدارة يمكن أن يقف مجلس الإدارة من مراقب الحسابات موقف المساوم على تحديد الأتعاب مما قد يهدر الى حد بعيد الهدف الذى توخاه المشرع ، حيث من المحتمل أن يخضع المراقب لرغبات مجلس الإدارة بشكل أو بأخر حتى يصل الى الحد الأقصى للأتعاب الذى قررته الجمعية العمومية .

و في الحالة الأخيرة فإن من المفروض أن يكون تقرير الأتعاب بقرار من مجلس الإدارة ، و لا ينفرد به رئيس مجلس الإدارة أو العضو المنتدب .

بوجه عام تتحدد أتعاب مراقب الحسابات في ضوء ساعات العمل التى تستغرقها مهمته ، و درجة صعوبة العملية ، و مقدار الخبرة و المهارة المطلوبة ، و مدى مسئولية المراقب عن نتائجها .

و طبقاً لنص المادة (٥٢) من القانون ٤٠ لسنة ١٩٧٢ بشأن إنشاء نقابة التجاريين ، يتمتع مراقب الحسابات بحق إمتياز عل ما آل الى الشركة نتيجة لما قدمه من عمل ، و يأتى ذلك الإمتياز مباشرة في المرتبة التالية للإمتياز المقرر للخزانة العامة .

٣/٣/٣/٣ التعيين و تحديد الأتعاب و العزل في شركات الأموال الأخرى :-

أ- التعيين وتحديد الأتعاب و العزل في شركة التوصية بالأسهم :

نص المشرع صراحة فى المادة (١٠٣) من قانون الشركات على سريان جميع أحكام القانون على شركات التوصية بالأسهم ، و إستثنى من هذا الحكم بعض مواد تم ذكرها على سبيل الحصر .

و حيث إنه لم يرد بين تلك المواد المستثناه المادة (١٠٣) و ما بعدها الخاصة بمراقبى الحسابات ، فإن جميع الأحكام الخاصة بتعيين مراقبى حسابات الشركة المساهمة هى التى يجب تطبيقها بالنسبة لمراقبى حسابات شركات التوصية بالأسهم ، حيث يجب أن تتوافر فيهم نفس الشروط وأن يتبع عند تعيينهم نفس الإجراءات ، عن طريق الجمعية العمومية للمساهمين .

ب- التعيين و تحديد الأتعاب و العزل فى الشركات ذات المسئولية المحدودة :

بتعيين مراقب للحسابات مثلما فعل بالنسبة للشركات المساهمة و شركات التوصية بالأسهم ، و إذا ما تم الأخذ بظاهر النص قد يفهم أن الرقابة على تلك الشركات إختيارية و ليس إلزامية .

يمكن القول بأن تعيين مراقب حسابات الشركة ذات المسئولية المحدودة أمر واجب رغماً عن عدم وجود نص صريح عليها . و ذلك لأن المادة (٨٢) من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ نصت على إتباع القواعد المقررة بالنسبة الى شركات المساهمة فى دعوة الجمعية العمومية فى شركات ذات المسئولية المحدودة .

و لا شك أنه من بين تلك القواعد وجوب تدوين محاضر إجتماعات الجمعية العمومية فى دفتر يوقع عليه رئيس الجمعية و سكرتيرها و جامعا الأصوات و مراقب الحسابات ، كما أن الجمعية العمومية للشركاء تختص أساساً بالمصادقة على الميزانية و حساب الأرباح و الخسائر و إعتماد توزيع الأرباح و تكوين الإحتياطيات ،وهو يستعين فى ذلك لما يقدم مجلس الرقابة من تقرير عن نتيجة رقابية ، و من المسلم أن تلك المسائل الفنية لا يحكم عليها الا مراقب الحسابات الممتهن وأن الحاجة الى تعيينه لإبداء رأيه الفنى لا يمكن تجاهاها .

و لا شك أن القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ قد وسع من نطاق مراقبة الحسابات لتشمل أيضاً الشركات ذات المسئولية المحدودة .

و لا شك أن المشرع فى ظل قانون الشركات قد خطا خطوة جديدة الى الأمام بالنسبة للقانون السابق رقم (٢٦ لعام ١٩٥٤) عندما مد نطاق مراقبة الحسابات الى الشركات ذات المسئولية المحدودة ، أو بعبارة أخرى أصبحت الأحكام الخاصة بمراقبى الحسابات فى شركة المساهمة تسرى على كافة شركات الأموال .

٣/٣/٣ تعيين وتحديد أتعاب مراقب الحسابات و عزله فى شركات قطاع الأعمال العام

إن عام ١٩٦١ مرحلة هامه فى تاريخ سيطرة الدولة على جانب هام من الوحدات العاملة فى القطاعات الاقتصادية المختلفة ، وصاحب ذلك التقسيم النوعى لتلك الشركات إنشاء المؤسسات النوعية العامة للاشراف عليها .

وقد راى المشرع أن ينظم عملية عملية مراقبة حسابات شركات القطاع العام بطريقة تحقق لـه رقابة أكثر فاعلية وجدية على وحدات القطاع العام ولذلك فقد إستصدر القانون رقم ١٦٧ لسنة ١٩٦١ بإنشاء إدارة مراجعة بكل مؤسسة نوعية تقوم بالمراجعة لكل شركة من شركاتها و رفع تقرير بذلك الى رئيس مجلس إدارة المؤسسة .

و طبقاً لذلك القانون فقد إعتبر أن مراقب الحسابات موظفاً و على ذلك فمراقب الحسابات لم يعد يتقاضى أتعاباً و إنما يتقاضى مرتباً بإعتباره موظفاً يخضع للائحة معينة ، و بصدور القانون رقم ٤٤ لعام ١٩٦٥ أصبح جميع الفنيين العاملين فى إدارات مراقبة الحسابات فى المؤسسات و الهيئات من مديرين و نوابهم ، و مراقبى حسابات ، و مراجعين أوائل ، و مراجعين ، و مراجعين مساعدين ، و مراجعين تحت التمرين من الموظفيين العموميين فعلاً لا مجازاً ، تتحدد مرتباتهم طبقاً للجداول المرافقة للوائح تنظيم العمل بإدارات مراقبة الحسابات الصادرة بالقرار الجمهورى رقم ٢٤٠٥ لعام ١٩٦٥ .

و يعتبر صدور القانون رقم ١٢٩ لعام ١٩٦٤ الخاص بإنشاء الجهاز المركزى للمحاسبات مرحلة هامة لتطور مهنة المراجعة فى مراقبة حسابات وحدات القطاع العام .

هذا و تقضى المادة (٧) من القانون رقم ٤٤ لعام ١٩٦٥ على أن يعين مدير وا الإدارات و نوابهم و مراقبى الحسابات بقرار جمهورى بناء على إقتراح رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات .

و قد صدر القانون رقم ١٤٤ لعام٨٨ لتنظيم عمل الجهاز المركزى للمحاسبات حيث أخضع الجهات التالية لرقابته :-

- الوحدات التى يتألف منها الجهاز الإدارى للدولة ووحدات الحكم المحلى .
- الهيئات العامة و المؤسسات العامة و هيئات القطاع العام و شركاته .
- المنشأت و الجمعيات التعاونية التابعة للهيئات السابقة .
- الشركات التى لا تعتبر من شركات القطاع العام أو بنك من بنوك القطاع العام بما لا يقل عن ٢٥٪ من رأسمالها .
- النقابات و الإتحادات المهنية و العمالية .
- الأحزاب السياسية و المؤسسات الصحفية القومية و الحزبية .

وقد تضمن الباب الثالث من اللائحة اجراءات تأديب العاملين الفنيين بإدارات مراقبة الحسابات بإعتبارهم موظفين ، حيث تم تنازل إجراءات التحقيق معهم كما تم تنازل المحاكمة التأديبية و إجراءاته .

كذلك تم النص على العقوبات التأديبية التى يجوز توقيعها على العاملين الفنيين سواء الإنذار أو الخصم من المرتب عن مدة لا تجاوز شهرين ، و الحرمان من الخدمة أو الترفيه أو تأجيل موعد إستحقاق العلاوة أو الترفيه ، بالإضافة الى الفصل من الخدمة مع حفظ الحق فى المعاش أو المكافأة أو مع الحرمان من كل أو بعض المعاش أو المكافأة .

٣/٣/٤ إنتهاء مهمة المحاسب القانوني و النتائج المترتبة عليها :

بوجه عام تنتهى مدة مراقب الحسابات في مراجعة حسابات الشركة و ميزانيتها بإنقضاء المدة التى التى فرضها المشرع له ، كما تنتهى أيضاً إذا تحقق مانع قانونى أو مادى يحول بينه و بين النهوض بمهامه قبل الشركة ، و قد تقوم الشركة بعزل مراقب الحسابات قبل إنتهاء مدته أو يبادر بنفسه الى تقديم إستقالته .

٣/٣/٤/١ أسباب إنتهاء مهمة المحاسب القانوني :

توجد عدة أسباب يتوقف على أثرها مراقب الحسابات عن مباشرته فى أداء مهمة المراجعة هى :-

١- إنقضاء المدة المحددة قانوناً لمهمة مراقب الحسابات :-

حيث تتحدد تلك المدة بسنة مالية واحدة في ظل قانون الشركات المصرى ، و يجوز للجمعية العامة أن تعيد إختيار مراقب الحسابات لمدة أو لمدد أخرى .

٢- وفاة مراقب الحسابات و إستقالته :-

عندما تعين الجمعية العامة مراقب الحسابات -فإن هذا الإختيار ينبنى على إعتبارات الثقة فى شخص هذا المراقب و كفاءته ، و بالتالى فينتهى هذا التعيين بوفاة المراقب .

و يجوز للمراقب أن يستقيل من مهمته بسبب فقدانه حياده مثلاً فى مواجهة إدارة الشركة ، أو الشطب من الجدول المهنى ، أو لأسباب شخصية كالمرض أو عدم كفاية ما يحصل عليه من أتعاب أو تدهور علاقاته بمديرى الشركة من شأنه عدم أداء واجباته المهنية على الوجه الأكمل .

إلا أن المراقب يجب أن يختار الوقت المناسب للإستقالة ، حيث يجب ألا يكون باعثه مجرد الرغبة فى الإضرار بالشركة محل المراجعة أو التخلص من الإلتزام القانونى المفروض عليه عند وجود مخالفات قانونية علم بها أثناء قيامه بوظيفته .
إلا إنه تجدر الإشارة بأن إستقالة مراقب الحسابات لا يصبح نهائى إلا من تاريخ قبول الجمعية العامة لها ، حيث توجد مدة قانونية لإداءة مهمته لدى الشركة هى سنة مالية .

٣- عزل مراقب الحسابات :-

طبقاً لقانون الشركات المصرى - يجوز عزل مراقب الحسابات بناء على طلب أحد أعضاء الجمعية العامة للشركة بتغيير مراقب الحسابات عن طريق إتخاذ الإجراءات التالية :-

١- أن يتقدم المساهم صاحب الإقتراح بإخطار الشركة برغبته فى تغيير المراقب مع بيان الأسباب التى يستند إليها هذا الطلب و ذلك قبل موعد إنعقاد الجمعية العامة بعشرة أيام على الأقل .

٢- يتعين على الشركة إخطار مراقب الحسابات فوراً بنص الإقتراح المقدم و الأسباب التى بنى عليها .

٣- يجوز للمراقب مناقشة الإقتراح فى مذكرة مكتوبة تصل الى الشركة قبل إنعقاد الجمعية العامة بثلاثة أيام على الأقل ، و يقوم رئيس مجلس الإدارة بتلاوة تلك المذكرة على الجمعية العامة ،كما يجوز للمراقب أن يحضر بنفسه الى إجتماع الجمعية العامة ليتولى الرد شخصياً على الإقتراح المقدم و يفند أسانيده قبل أن تتخذ الجمعية العامة قرارها ليوضح حقيقة الموقف للمساهمين .

٤- يكون باطلاً كل قرار يتخذ فى شأن تغيير مراقب الحسابات على خلاف ما تقدم ،حيث يتم ضمان وجود قدر معقول من الإستقلال و الحياد للمراقب يتمكن من خلاله أداء واجباته على الوجه الأكمل .

هذا و لا يجوز عزل مراقب الحسابات إلا لأسباب مقبوله تبرر قرار العزل كالإهمال فى أداء مهامه أو التواطؤ مع مديرى الشركة ، و يجوز للمراقب أن يطالب الشركة بتعويض الأضرار الأدبية و المادية التى لحقت به نتيجة لقرار العزل التعسفى .(١)

---

(١) رغماً عن ذلك فإن حكم المادة العاشرة من القانون رقم ١٤٦ لعام ١٩٨٨ يعد خروجاً على الأحكام العامة و القواعد التى نصت عليها المادة ١٠٣ من قانون الشركات ، حيث يملك الجهاز المركزى للمحاسبات بناء على طلب الهيئة العامة لسوق المال أن يعزل مراقبى الحسابات لدى الشركات العاملة فى مجال تلقى الأموال و إستثمارها ، بما فى ذلك مراقب الحسابات الذى عينته الجمعية العامة للمساهمين .

٣/٤/٣/٣ النتائج التي تترتب على إنتهاء مهمة مراقب الحسابات :-

هناك نتائج مترتبة على إنتهاء مهمة المراقب بالنسبة للشركة هي :-

١- يجوز للشركة قبل إنقضاء ثلاثة سنوات على الأقل من تاريخ العمل بها أن تعينه مديراً أو عضواً بمجلس إدارتها أو أن تمنحه عملاً فنياً أو إدارياً أو إستشارياً بها .

٢- إذا ترتب على إنتهاء عمل مراقب الحسابات لدى الشركة إضفاء الرقابة على حسابات تلك الشركة ، وجب على الجمعية العامة للمساهمين أن تبادر فوراً الى تعيين مراقب حسابات جديداً بدلاً من المراقب الذى إنتهت خدماته لدى الشركة .كما أن هناك أيضاً نتائج مترتبة فى مواجه مراقب الحسابات ذاته حيث أن المراقب سيظل مسئولاً قبل الشركة عن تعويض الأضرار التى لحقت بها نتيجة لخطئه طالما أن دعوى المسئولية قائمة ولم تسقط بمضى المدة التى تم النص عليها فى المادة ١٠٩ من قانون الشركات المصرى .

٥/٣/٣ حياد مراقب الحسابات و مظاهره فى التشريع المصرى :-

يعتبر حياد المراجع من أهم سمات مهنة المراجعة ، ويقصد به عدم خضوع المراجع لتأثير و سلطان الأشخاص الذين يراجع أعمالهم ، فالمراجع الحيادى هو الذى تكون له وجه نظر مستقلة غير متحيزة فيما يتعلق بالأمور محل المراجعة ، و هو الذى يؤدى أعمال المراجعة و يوضح رأيه عنها فى تقريره بنزاهه و موضوعية .

و يمكن تحديد الجوان الرئيسية لمظاهر حياد المراجع فى التشريع المصرى فى ضوء تعيين مراقب الحسابات و تحديد أتعابه و الإنتهاء غير العادى لعمله و عدم تجديد تعيينه ، و السلوك المهنى و الإتصال بين المراجع الحالى و السابق ، بالإضافة الى حظر الجمع بين عمل المراقب و بعض الوظائف و الأعمال و أخيراً المصالح المالية و مدى الإعتماد على أتعاب العميل ،و يتضح من ذلك أن المشرع المصرى قد أخذ بمفهوم المصالح المادية كأساس لتحديد الإستقلال و هو الأساس الذى أخذت به لجنة بورصة الأوراق المالية فى الولايات المتحدة الأمريكية .

١- تعيين مراقب الحسابات :-

كما سبق القول فإن القاعدة العامة لتعيين مراقب الحسابات يتم عن طريق الجمعية العامة للمساهمين ، و توجد حالة إستثنائية يتم خلالها التعيين عن طريق المؤسسين فى حالة ما إذا كان يتم تعيينه لأول مرة .

و يعتبر تعيين المراجع من الحقوق التى كفلها المشرع للجمعية العامة بإعتبار أن المراجع وكيل عن المؤسيين و هو المسئول على المحافظة على أموالهم و لا يجوز تفويض مجلس الإدارة فى تعيين المراجع لأنه يمارس حق الرقابة عليه و ذلك الأمر يؤثر بطبعة الحال على إستقلاله .

و يؤخذ على المشرع فيما يتعلق بتعيين المراجع إنه سمح لمجلس الإدارة بإتخاذ إجراءات تعيين المراجع إذا لم يكن لديها فى أى وقت لأى سبب مراجع حسابات ، حيث أن ذلك النص أطلق على عمومه و هو لم يحدد الأسباب أو الأحوال التى يحق للمجلس تعيين المراجع خلالها ، حيث كان الأحرى النص صراحاً على أن يدعو المجلس الى إنعقاد جمعية عامة للنظر فى تعيين مراجع آخر مع تحديد الأسباب المنطقية فى خلو مكان المراجع لتلك الجمعية حتى يمكن أن يكون على بينه من ذلك الأمر .

٢- تحديد أتعاب مراقب الحسابات :-

كفل المشرع جانب تحديد الأتعاب و جعله من سلطة الجمعية العامة للمساهمين حتى يحمى المراجع من الضغوط التى قد تستخدم للتأثير على إستقلاله من قبل مجلس الإداره .

الا انه وضع حد أقصى لأتعالب المراقب بواسطة الجمعيه العامه وتفويض مجلس الإداره فى تحديد الأتعاب يعتبر أمراً يؤثر على حياد المراقب ، حيث يفترض المشرع فى تلك الحالات أن مجلس الإداره لن يستطيع التأثير على المراقب عن طريق إنحرافاته برفع أتعابه ، غير أنة من الواضح أن المجلس عملياً يستطيع التأثير عن طريق تخفيض الأتعاب .

٣- عزل مراقب الحسابات:-

وضع المشرع المصرى عده ضوابط تحول دون عزل المراجع تعسفياً أو إستخدام ذلك الحق كإسلوب للتأثير عليه وعلى أقتراح أحد أعضائها تفيد المراقب ، وفى تلك الحالة يجب على صاحب الإقتراح إخطار الشركة برغبتة وما يستند إليه من أسباب قبل إنعقاد الجمعية العامة بعشرة أيام على الأقل وعلى الشركة إخطار المراقب فوراً بنص الإقتراح و أسبابه وللمراقب ان يناقش الإقتراح فى مذكرة كتابية تصل الى الشركة قبل إنعقاد الجمعية العامة بثلاثة أيام على الأقل ، ويتولى رئيس مجلس الإداره تلاوة مذكرة المراقب على الجمعيه العامه ، وللمراقب فى جميع الحالات أن يقوم بالرد على الإقتراح وأسبابه أمام الجمعيه العامه قبل إتخاذ قرارها .

يتضح من ذلك أن المشرع قد منح المراقب فى جميع الأحوال حق الرد على إقتراح وأسباب عزله أمام الجمعيه العامه للمساهمين .

٤- حظر الجمع بين المراقب وبعض الوظائف و الأعمال :-

حذر المشرع على المراجع أن يقوم بالجمع بين عمله كمراجع حسابات و إرتباطه بأى نصائح ماديه مع الشركه ، كما يبدو من نص الماده (١٠٤) التى تقضى بالأتى :-

" لا يجوز الجمع بين عمل المراقب و الإشتراك فى تأسييس الشركه أو عضوية مجلس إدارتها أو الإشتغال بصفه دائمه بأى عمل فنى أو إدارى أو إستشارى فيها ، ولا يجوز كذلك أن يكون المراقب شريكاً لأى شخص يباشر نشاطاً ما نص عليه فى الفقره السابقه أو أن يكون موظفاً لديه أو من ذوى قرباء حتى الدرجه الرابعه ويقع باطلاً كل تعيين يتم على خلاف الأحكام المنصوص عليها فى تلك الماده " .

ويتضح من ذلك أن قانون الشركاء يحظر الجمع بين عمل المراقب وبين الإشتراك فى تأسيس الشركه أو عضوية مجلس إدارتها أو الإشتغال فى أى عمل فنى أو إدارى ، أو إستشارى فيها ، كما يحظر القانون أيضاً على المراقب مزاولة تلك

الأعمال فى الشركة التى كان يعمل مراقباً لحساباتها قبل إنقضاء ثلاث سنوات من تركه لهذا العمل .

ويعتبر مصطلح الإشتغال بأى عمل فنى إدارى أو إستشارى بمثابة الخدمات بخلاف المراجعه ، وبالتالى يحظر على المراقب الجمع بين تلك الأعمال وبين العمل كمراقب لحسابات الشركة .

٥- المصالح الماليه ومدى الإعتماد عليها على أتعاب العميل :-

تنص الماده الثامنه عشر من دستور مهنة المحاسبه و المراجعه بأن المحاسب أو المراجع تعبر مخلاً بأداب وسلوك المهنة إذا وقع بيانات تتعلق بمنشاه له مصلحه شخصيه فيها دون أن يشير صراحة الى وجود تلك المصلحه .

٦/٢/٣ تقييم الأوضاع الراهنه فيما يتعلق بتعيين وعزل المحاسب القانونى :

لا يزال المشرع فى مصر ينظر الى مراقب الحسابات كوكيل عن مجموع المساهمين بالشركه ، حيث يجوز للجمعيه العامه عزل المراقب بناء على إقتراح أحد أعضائها ، كما أن مراقب الحسابات ذاته لا يرفع تقريره المتضمن نتائج أداء المهنة إلاإلى الجمعية العامة للمساهمين .

الى أن المتأمل للجمعيه العامه للشركه فى ظل الممارسات القائمه سيتوصل الى حقيقه مؤداها أن الجمعيه العامه تمثل عضواً غير فعالاً أو بعباره أخرى عضو صورى ، حيث لا يحضر جلسات الجمعيه العامـه عـادة الا أعـداد بسيطه مـن المساهمين ، وبالتالى فإن مجلس الإداره العضو الفعال حقيقة - هو الذى يوجه ويهيمن على قرارات الجمعيه العامه للمساهمين .

وبالتالى تفقد الجمعيات العامه للمساهمين من الناحيه الفعليه و الحقيقيه دورها المرسوم لها ، و بالتالى يصبح المسيطر على مراقب الحسابات فى نهاية الأمر مجلس الإداره - وبالتالى يفقد مراقب الحسابات حياده وإستقلاله المفترضين ، وهكذا يضيع مهنة الرقابه على الحسابات فى مصر ، وتصبح نصوص القوانين معطله او مجرد صياغةصورية لا تعبر عن حقيقة الموقف القائم .

تأسيساً على ذلك يتعين إعادة تنظيم دور مراقب الحسابات فيما يتعلق بموضوع تعيينه و عزله أو تحديد أتعابه طبقاً لما يأتى :-

١- عدم جواز عزل مراقب الحسابات سواء قبل إنتهاء مده تعيينه أو عند إنتهاء تلك المدة الإبناء على حكم يصدر من نقابة أو جمعية المحاسبين القانونيين و هى التنظيم المهنى المقترح بغرض توفير الإستقلال و الإستقرار اللازم لممارسة مراقب الحسابات لدوره على الشركة ، و يكون بمنأى عن أى ضغط قد يمارس على أدائه .

٢- إلتزام مراقب الحسابات بإن يرفع نتائج رقابته الى الجمعية العامة للمساهمين ، و عليه إخطار النائب العام بكل ما يكتشفه أثناء عمله لدى الشركات من مخالفات تقع تحت طائلة نصوص التحريم ، و يتعرض المراقب الذى يخل بهذا الواجب القانونى للعقوبة الجنائية .

٣- يجب أن يتم تحديد مدة تعيين مراقب الحسابات لمدة أكثر من سنة و تحدد تلقائياً (و يقترح ثلاثة سنوات) ، بحيث تكون كافية حتى يتعرف مراقب الحسابات على كافة الجوانب المحيطة بالشركة ، و حتى لا يتمكن مجلس الإدارة الذى يتحكم فى الجمعية العامة (الصورية) - الذى يمكنه الإنتظار حتى تنقضى فترة السنة القصيرة و يقوم بالتخلص من مراقب الحسابات التى تعتقد بانه جاد و يقوم بأداء واجباته بكفاءة ، لتقوم بإختيار محاسب قانونى مرن معها و أكثر تفهماً لطلباتها و إحتياجاتها و رغباتها .

٤- القضاء على التعددية فى القوانين المنظمة لتعيين و تحديد أتعاب و عزل مراقب الحسابات نظراً لتأثير تلك العوامل على حياد مراقب الحسابات الذى تعتبر جوهر عملية المحاسبة و المراجعة .

و من هنا يتعين وضع قانون لمهنة المحاسبة و المراجعة يتضمن كافة القواعد القانونية المتعلقة بحياد المراقب من حيث التعيين و العزل و تحديد الأتعاب ، مع أهمية الإشارة إلى أن كافة القوانين المتعلقة بمهنة المحاسبة و المراجعة فى مصر تعتبر متقادمة و تعتمد على أسس غير متكاملة - حيث تم إعدادها عن طريق أجهزة

حكومية متخلفة ، فى ظل ظروف إقتصادية متتابعة و متفاوتة -إشتراكية و رأسمالية حيث تم الإنتقال من إقتصاديات الأوامر الى إقتصاديات السوق وبالتالى يتعين إعادة تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة و إعادة النظر فى كافة القوانين التى تحكمها ، بحيث يتم التوصل الى قانون

موحد و متكامل لتلك المهنة المفترى عليها .

٥- تقييم حياد المراجع فى التشريع المصرى :

بإستعراض مواد قانون الشركات و دستور المهنة المتعلقة بإستقلال المراجع يتضح أن المشرع قد أخذ بمفهوم المصالح المادية كأساس لتحديد الإستقلال ، و هو الإتجاه الذى أخذت به لجنة بورصة الأوراق المالية فى الولايات المتحدة الأمريكية، أى إنه بضمان تعيين المراجع و عزله و تحديد حقوقه و واجباته عن طريق الجمعية العامة يمكن أن يوفر له الإستقلال .

إلا أن الباحث عند تتبعه لمظاهر الحياد فى التشريع المصرى تبين له مدى الإنتقادات التى يمكن أن تواجه المشرع المصرى فى هذا الصدد على النحو التالى :-

١- ينتقد مسلك المشرع المصرى فيما يتعلق بتعيين المراجع و علاقته بالحياد ، فى إنه سمح لمجلس الإدارة بإتخاذ إجراءات تعيين المراقب إذا لم يكن للشركة فى أى وقت لأى سبب مراقب حسابات (المادة ١٠٣ من القانون) ، حيث جانب المشرع الصواب لما أطلق النص على عمومه ، وكان يتعين عليه تحديد الأسباب أو الأحوال التى يحق لمجلس الإدارة تعيين المراجع ، حيث كان يجب أن يقتصر ذلك على حالة تعيين المراجع الأول - عند بداية تكوين الشركة و من قبل مؤسس الشركة ، أما فى تلك الحالة و هى خلو مكان المراجع للمساهمين .

٢- يؤخذ على مسلك المشرع المصرى عند تحديد أتعاب المراجع ، فى إنه سمح بتفويض الجمعية العامة للمساهمين لمجلس الإدارة فى تحديد أتعاب المراجع على أن لا تتعدى الحد الأقصى المحدد للأتعاب بمعرفتها ، حيث يمكن لمجلس الإدارة فى تلك الحالة التأثير على المراقب بتحريك الأتعاب حتى تلك الحدود

القصوى - وبالتالى يحق لها تخفيض الأتعاب ومن ثم التأثير والتحكم فى مراقب الحسابات ، حيث تعرض على الجمعية العامة وتحدد ما سيحصل عليه المراقب من أتعاب تتناسب مع طبيعة خدمات المراجع وحجم أعمال الشركة و ما الى ذلك .

٣- لم يهتم التشريع المصرى بموضوع عدم تجديد تعيين مراقب الحسابات على الرغم من أهميته القصوى ، حيث قد يكون عدم التجديد وسيلة لإبعاد المراقب لعدم تمشيه مع رغبات الإدارة أو لوجود مخالفات إكتشفها و يراد حذفها ، و قد يكون السبب سلوك غير مهنى لمراقب حسابات أخر يرغب فى الحصول على منصب زميله بالمخالفة لآداب و سلوك المهنة ، و كان الأحرى فى تلك الحالة أن يشترط أن تعد الشركة إخطاراً خاصاً للمساهمين و للمراقب (القديم) ذاته ، و صوره أخرى للمراقب (اللاحق) المقترح تعيينه حتى يمكن تقديم مذكرة تفيد شرح موقف المراقب السابق ، و تعرض المذكرة على المساهمين أثناء الجمعية العامة .

٤- لم يتم تناول موضوع إتصال المراجع الجديد بالمراجع السابق بشكل صريح أو ضمنى ، حيث كان يتعين ضرورة إتصال المراقب الجديد (قبل أن يتم تعيينه) بالمراقب السابق بعد الحصول على موافقة العميل ،بحيث إذا رفضه العميل تعين على المراقب الإنسحاب و عدم قبول التعيين ، أما إذا قبل العميل فعلى المراقب الجديد الإتصال كتاباً بالمراقب السابق و الحصول منه على المعلومات التى تمكنه من تحديد موقفه عن العرض إما بالقبول أو الرفض .

الفصل الثالث

واجبات ومسئوليات وحقوق

المحاسب القانوني ومراقب الحسابات

مقدمــــــــة

يعتبر مراقب الحسابات بمثابة وجدان وضمير منشأةالأعمال ، بل هو حارس للحقيقه ، وقد تم وصف مهمته بأنها قضاء الأرقام - حيث يعهد اليه بالتحقق من سلامة الحسابات وإنتظامها و الرقابه على صحة المعلومات و الضامن وحامى المصالح المختلفه للوحده سواء كانت مصالح المساهمين أو حقوق العاملين أو الجمهور العام (من دائنين وبنوك)

يهتم هذا الفصل بدراسه تفصيليه للواجبات المفروضه على المحاسب القانوني، وأيضا يتم دراسة حقوق المحاسب القانوني بالإضافه الى دراسة مسئوليات المحاسب القانونى ، وتحقيقا لذلك سوف يتم تنظيم هذا الفصل الى النقاط الرئيسيه التاليه :-

١/٣/٣ واجبات المحاسب القانوني والتزاماته .

٢/٣/٣ مسؤليات المحاسب القانوني .

٣/٣/٣ حقوق المحاسب القانوني .

٣/٣/١ واجبات المحاسب القانونى وإلتزاماته :

هناك عدة إلتزامات قانونيه وواجبات ألقاها المشرع على المحاسب القانونى بحيث تحكم دورة وتوجه آداءة ، وفيما يلى دراسة لأهم تلك الواجبات والإلتزامات التى فرضتها التشريعات المختلفه على عمل المحاسب القانونى و التى يمكن ذكرها بإيجاز على النحو التالى :-

٣/٣/١/١إحترام القواعد والإجراءات التى نص عليها القانون ونظام الشركه الأساسى :

يمكن القول بأن إلتزام المحاسب القانونى عند أداءه واجباته ترتكز على بذل العنايه المهنيه الواجبه – وهى تلك العنايه المنتظره من المهنى المعتدل علما وخبره ويقظه من أوساط المهنه .

وحتى يتحقق هذا القدر من العنايه يفترض أمرين هما :-

(١) أن يقوم المحاسب القانونى بإحترام القواعد والإجراءات التى نص عليها القانون ونظام الشركه الأساسى .

(٢) مراعاة الأصول المهنيه المتعارف عليها – والتى ترسم السبل التى يجب إتباعها .

وفيما يلى أهم مظاهر إحترام القواعد والإجراءات التى نص عليها القانون و نظام الشركه .

١- تقديم التقرير Audit Report

جوهر عملية الرقابه على الحسابات تتمثل فى التقرير الذى يرفعه المحاسب القانونى الى الجمعيه العامه للمساهمين (أو أصحاب الشركه) وغيرهم ممن يوكلون اليه مهمة المراجعه – حيث يشمل هذا التقرير وفحص الميزانيه وحسابات الشركه وما يراه مما أسفرت عنه تصرفات إدارة منشأة الأعمال [١] .

---

(١) لمزيد من التفصيل حول تقرير المحاسب القانونى سواء لمراجعة القوائم المالية أو الفحص لأغراض خاصة يرجع الى :-

– د/ امين السيد أحمد لطفى ، تقرير المراجعة أو الفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٥ .

ويتم تحديد البيانات التى يجب أن يتضمنها هذا التقرير طبقا لما يلى :-

أ- يجب أن يكون التقرير متضمنا للبيانات التى نص عليها القانون ولائحته التنفيذيه.

ب- يجب أن يتضمن تقرير المحاسب القانونى البيانات التاليه :-

١- ما إذا كان المحاسب قد حصل على المعلومات و الإيضاحات التى يرى ضرورتها لأداء مأموريته على وجه مرض .

٢- ما إذا كان من رأيه أن الشركة تمسك حسابات ثبت لها إنتظامها ، وفى حالة وجود فروع للشركة لم يتمكن من زيارتها ما إذا كان قد إطلع على مخلصات وافية عن نشاطها ، و بالنسبة للشركات الصناعية ما إذا كانت تمسك حسابات تكاليف ثبت له إنتظامها .

٣- ماإذا كانت الميزانية و حساب الأرباح و الخسائر موضوع التقرير متفقة مع الحسابات و المخلصات .

٤- ما إذا كان من رأيه فى ضوء المعلومات و الإيضاحات التى قدمت اليه أن تلك الحسابات تتضمن كل ما نص عليه القانون و نظام الشركة على وجوب إثباته فيها، و ما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالى الحقيقى للشركة فى ختام السنة المالية ، و ما إذا كان حساب الأرباح و الخسائر يعبر عن الوجه الصحيح عن أرباح الشركة و خسائرها عن السنة المالية المنتهية .

٥- ما إذا كان الجرد قد أجرى وفقا للأصول المرعية مع بيان ما جد من تعديلات فى طريقة الجرد التى إتبعت فى السنة السابقة - إن كان هناك تعديل .

٦- ما إذا كانت البيانات الواردة فى تقرير مجلس الإدارة المشار اليها فى القانون و اللائحة متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة .

٧- ما إذا كانت قد وقعت أثناء السنة المالية مخالفات لأحكام نظام الشركة أو لأحكام القانون يؤثر فى نشاط الشركة أو فى مركزها المالى مع بيان ما إذا

كانت تلك المخالفات قائمة عند إعداد الميزانية و ذلك فى حدود المعلومات و الإيضاحات التى التى توافرت لديه .

٢- نشرة الإكتتاب:

أوجب قانون الشركات المصرى أن يرفق بنشرة الإكتتاب فى أسهم الشركة تقرير من المحاسب القانونى (مراقب الحسابات) يشهد فيه بصحة البيانات الواردة فيها و مطابقتها لمتطلبات القانون و لائحته ، وهذا يتطلب من المحاسب القانونى الإطلاع على النشرة ومراجعته لما تضمنته من بيانات رقميه على مستنداتها (مثال ذلك مقدار رأس المال وأنواع الأسهم وحصص التأسيس ، وتاريخ بدء الإكتتاب ، و التاريخ المحدد لقفل باب الإكتتاب (بحيث لا يقل عن شهر من بدء الإكتتاب فى حالة عدم إستيفاء نسبة المصريين) ، وكذلك النسبه المقرره للمصريين (ماده ٣٧ من قانون الشركات) ، وعلى بيان مقدر مصروفات التأسيس المنتظر أن تتحملها الشركه .

٣- التحقق من أسهم الضمان:

حيث إشترط قانون الشركات المصرى (ماده ٩١ من القانون ١٥٩ لسنة ٨١) أن يكون عضو مجلس الإداره مالكا لعدد من أسهم الشركه لا يقل عن الحد الأدنى الذى تفرضه اللائحه التنفيذيه أو القيمة التى يحددها نظام الشركه أيهما أكبر ، حيث يتم تحديد تلك القيمه بخمسة الاف جنيه (ماده ٢٤١ من اللائحه) ويجب إيداع تلك الأسهم فى خلال شهرين من تاريخ تعيينه فى أحد البنوك المعتمده لذلك الغرض ، ويستمر إيداع تلك الأسهم مع عدم قابليتها للتداول إلى أن تنتهى مدة وكالة العضو ويصدق على ميزانيه أخر سنة ماليه قام بها بأعماله .

وتخصص تلك الأسهم عادة لضمان إدارته ، ويترتب على عدم تقديم العضو لأسهم الضمان على النحو المتقدم بطلان عضويته أو مخالفة أحكام القانون .

لذلك يجب على المحاسب القانونى أو مراقب الحسابات التحقق من وجود أسهم الضمان ومن قيمتها وعدم قابليتهاللتداول ، ومن أنه قد تم إيداعها أحد البنوك المعتمده فى المواعيد وفقا للإجراءات التى رسمها القانون ، وعليه أن يكشف أى مخالفه لتلك القواعد فى تقريره أمام الجمعيه العامه للمساهمين .

٤- صحة إنعقاد الجمعيه العموميه :-

حيث أن الجمعيه العموميه تمثل السلطه العليا في الشركه (فهي التي تعين وتعزل أعضاء مجلس الإداره ، وهي التي تعين مراقبي الحسابات وتعزلهم ، وهي التي تصادق على الحسابات الختاميه و الميزانيه - وهي التي تقرر توزيع الأرباح ..)، فإن مراقب الحسابات بإعتباره الخبير الفني و الوكيل القانوني عنهم يتعين عليه أن يكونوا بجوار الجمعيه العموميه بإعتبار أن الأمور التي تنظرها الجمعيه العموميه تعتبر مسائل فنيه ليس من المفروض أن يكون المساهمين محيطين بها علما وواقعين على وقائعها .

ولذلك فقد فرض المشرع في الماده ١٠٦ من قانون الشركات التزاما على مراقبي الحسابات يفرض عليهم حضور الجمعيه العموميه للشركه و التاكد من صحة الإجراءات التي أتبعت في الدعوه للإجتماع ، هذا ويجوز أن يقوم مراقب الحسابات بإنابة أحد مساعديه من المحاسبين بحضور الجمعيه العاديه أو الغير عاديه .

وبجانب التحقق من صحة الإنعقاد للإجتماع ، يجب التحقق من الأمور الأخرى المرتبطه بإنعقاد تلك الجمعيه ومناقشة جدول أعمالها و التصويت فيها على النحو التالي :-

ا- يتعين على المراقب أن يتحقق من أن إخطار الدعوه لإجتماع الجمعيه العموميه للشركات ذات الإكتتاب العام قد نشر مرتين في صحيفتين يوميتين أحدهما على الأقل باللغه العربيه ، وعلى أن يتم النشر في المره الثانيه بعد إنقضاء خمسة أيام على الأقل من تاريخ نشر الأخطار الأول ، كما يجب إرسال الدعوه الى المساهمين على عناوينهم الثابته بسجلات الشركه بالبريد العادي ، أما في الشركات ذات الإكتتاب المغلق فيجوز الإكتفاء بإرسال الأخطار بالدعوه الى المساهمين على عناوينهم الثابته بسجلات الشركه بطريقه البريد المسجل (ماده ٢٠٣ من اللائحه) .

وفي جميع الأحوال يجب أن يتم النشر والإخطار قبل الموعد المقرر لإجتماع الجمعيه الأول بخمس عشرة يوما على الأقل ، وقبل موعد الإجتماع الثاني في حالة عدم تكامل النصاب بخمسة أيام على الأقل .

ب- يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من أن أخطار الدعوه لإجتماع الجمعيه العموميه قد تضمن كافة البيانات المنصوص عليها في الماده ٢٠٢ من اللائحة و التي تشمل ما يلي :-

-إسم الشركه وعنوان مركزها الرئيسي ونوعها .
-رقم قيد الشركه بالسجل التجاري ومكانه .
-مقدار رأس المال المرخص به و المصدر للشركه .
-بيان تاريخ وساعة ومكان إنعقاد الجمعيه العموميه .
-نوع الجمعيه عاديه أو غير عاديه .
-الموضوعات المدرجه بجدول الأعمال .
-بيان تاريخ وساعة ومكان إنعقاد الإجتماع الثاني و في حالة عدم توافر النصاب متى كان نظام الشركه يسمح بذلك .

جـ- يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من صفة الحاضرين في إجتماع الجمعيه العموميه ، وذلك لأن حضور الجمعيه يكون مقصورا على المساهمين وحدهم بالإصاله أو بالنيابه ، على أن تكون النيابه ثابته بتوكيل خاص وأن يكون الوكيل مساهما ، ولا يجوز للمساهم من غير أعضاء مجلس الإداره أن ينيب غيره عنه أحد أعضاء مجلس الإداره ، وأن يلاحظ الحد الأقصى لعدد الأصوات التي تمثلها (ماده [٥٩] من القانون و الماده ٢٠٨ من لائحة التنفيذيه) .

ويجوز حضور ممثلين من الجهات الإداريه المختصه التي يتعين إخطارها (مصلحة الشركات سوق المال ، هيئة الإستثمار) بالدعوه الى الإجتماع وممثل لجماعة حملة السندات ويثبت حضورهم في محضر مناقشات الجمعيه العموميه وتدرج في محضر الإجتماع الملاحظات التي أبدوها .

د - يجب على مراقب الحسابات أن يتحقق من أن مجلس الإداره ممثل فى الجمعيه العامه بما لا يقل عن العدد الواجب توافره لصحة إنعقاد جلساته وفى جميع الأحوال لا يبطل الإجتماع إذا حضره ثلاثه من أعضاء مجلس الإداره على الأقل من بينهم رئيس مجلس الإداره أو نائبه أو أحد الأعضاء المنتدبين للإداره طبقا للفقره الثانيه من الماده (٦٠) من قانون الشركات ، وفى شركات التوصيه بالأسهم يجب أن يحضر أحد الشركاء المديرين على الأقل ومجلس المراقبه بالعدد الواجب توافره لصحة إنعقاد جلساته ، و من أن البيانات الخاصه بحضور المساهمين قد أثبتت فى السجل المعد لذلك على أن يوقع مراقبوا الحسابات وجامعوا الأصوات فى هذا السجل ، ويقوم مراقب الحسابات وجامعوا الأصوات بناء على طلب رئيس الجلسه بتحديد نسبة حضور المساهمين وإثبات ذلك فى سجل الحضور.

ولا يكون إنعقاد الجمعيه العموميه العاديه صحيحا إلا إذا حضره عدد من المساهمين يمثلون الحد الأدنى من رأس المال المنصوص عليه فى نظام الشركه وبشرط الا يقل عن الربع ولا يزيد عن النصف ، فإذا لم يتوافر الحد الأدنى فى الإجتماع الأول وجب دعوة الجمعيه العموميه الى إجتماع ثان يعقد خلال الثلاثين يوما التاليه ، ويعتبر هذا الإجتماع الثانى صحيحا ايا كان عدد الأسهم الممثله فيه ، كما تصدر قرارات الجمعيه العموميه للأسهم الممثله فى الإجتماع ما لم يشترط النظام نسبة أعلى من ذلك (ماده ٦٧ من القانون) .

أما إجتماع الجمعيه العموميه غير العاديه فلا يكون صحيحا إلا إذا حضره مساهموا أو أصحاب حصص رأس مال يمثلون نصف رأس المال على الأقل ، فإذا لم يتوافر الحد الأدنى فى الإجتماع الأول ، وجهت الدعوه الى إجتماع ثان يعقد خلال الثلاثين يوما التاليه للإجتماع الأول ، ويعتبر الإجتماع الثانى صحيحا إذا حضره عدد من المساهمين يمثل ربع رأس المال على الأقل ، وتصدر قرارات الجمعيه العموميه غير العاديه بأغلبية ثلثى الأسهم وحصص رأس المال الممثله فى الإجتماع، الا إذا كان القرار يتعلق بزياده رأس المال أو تخفيضه ، أو حل الشركه قبل الميعاد أو تغير الغرض الأصلى أو إدماجها ، فيشترط لصحة القرار فى تلك

الأحوال أن يصدر بأغلبية ثلاثة أرباع الأسهم وحصص رأس المال الممثله فى الإجتماع .

هـ -ويجب على مراقب الحسابات أن يتحقق من أن التصويت قد تم بالطريقه التى عينها نظام الشركه أو تلك التى توافق عليها الجمعيه بناء على إقتراح رئيسها عند سكوت نظام الشركه عن بيانها ، ويجب أن يكون نظام التصويت سريعا إذا كان القرار يتعلق بإنتخاب أعضاء مجلس الإداره أو بعزلهم أو بإقامة دعوى المسئوليه عليهم ، أو إذا طلب ذلك رئيس مجلس الإداره أو الشريك أو الشركاء المديرون أو عدد من المساهمين أو أصحاب حصص رأس المال يمثل عشر الأصوات الحاضره فى الإجتماع (ماده ٢٣٠ من اللائحة التنفيذيه) .

ويحظر على أعضاء مجلس الإداره الإشتراك فى التصويت على قرارات الجمعيه العموميه فى شأن تحديد رواتبهم ومكافأتهم أو إبراء ذمتهم وإخلاء مسئولياتهم عن الإداره ، ولا تحسب الأصوات الخاصه بالأسهم التى يحوزونها فى نصاب التصويت .

و- يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من أن الجمعيه العموميه قد أقرت تعيين أمين السر و جامعى الأصوات الذى أجراه رئيس الجمعيه ، ومن أن الميزانيه وحساب الأرباح والخسائر وخلاصة تقرير مجلس الإداره و النص الكامل لتقريره قد نشر فى صحيفتين يوميتين قبل تاريخ عقد الجمعيه العموميه المقرر لنظر الميزانيه بها بعشرين يوما على الأقل .

ى- يجب على المراقب التحقق من عدم مداولة الجمعيه العموميه فى غير المسائل المدرجه فى جدول الأعمال .

حيث لا يجوز القانون (ماده ٢٠٧ من اللائحه التنفيذيه) للجمعيه العموميه المداوله فى غير المسائل المدرجه فى جدول الأعمال ، و إستثنت من ذلك الوقائع الخطيره التى تكشفت أثناء الإجتماع .

و المقرر أن الجهة التى تدعو الى إجتماع الجمعيه العموميه هى التى تحدد المواد المدرجه فى جدول الأعمال ، كما يجوز للمساهمين الذين يملكون ٥٪ من أسهم الشركه على الأقل أن يطلبوا قبل الموعد المقرر للإنعقاد الأول للجمعيه

العموميه بعشرة أيام على الأقل إدراج بعض المسائل فى جدول أعمال الجمعيه العموميه العاديه وذلك بكتاب مسجل يوجه الى مجلس الإداره أو يسلم فى مقر مجلس الإداره لقاء إيصال بالإستلام .

وإذا كانت الجمعيه العموميه لا يجوز لها المداوله بشأن المسائل غير المدرجه على جدول الأعمال ، فإنها تملك أن تعزل مجلس الإداره أو أحد أعضاءه و لو لم يكن ذلك وارد فى جدول الأعمال (الماده ٢١٧ من اللائحه التنفيذيه) .

مماسبق يتضح أنه يتعين على مراقب الحسابات أن يتحقق من الإلتزام بالقواعد السابقه الخاصه بإنعقاد الجمعيه العموميه ومداولتها و التصويت بشأن المسائل الداخله فى حدود إختصاصاتها تبعا لما إذا كانت الجمعيه عامه عاديه أو غير غاديه ، حيث أن بطلان القرارات الصادره عن الجمعيه العامه للمساهمين هو الجزاء المقرر للخروج عن تلك القواعد والأحكام .

٥- توزيع الأرباح و الخسائر

يتم توزيع الأرباح وفقا لقرار الجمعيه العموميه للمساهمين بناء على إقتراح مجلس الإداره فى ضوء تقرير أحكام القانون ولائحته و النظام الأساسى للشركه .

وحيث أن الإلتزام الأساسى لمراقب الحسابات يتمثل فى فحص مستندات الشركه و مراجعة حساباتها وميزانيتها و التحقق من إنتظام تلك الحسابات ، ومن أن الميزانيه تعبر بوضوح عن المركز المالى فى ختام السنه الماليه وأن حساب الأرباح و الخسائر يصور بعداله أرباح الشركه وخسائرها ، فإن دور مراقب الحسابات فى ذلك الخصوص يفرض علية :-

أ- أن يتثبت من ان الشركه قد حققت فعلا أرباحا قابله للتوزيع ، وأن قرار الجمعيه العموميه بتوزيع تلك الأرباح قد راعى قواعد التوزيع التى حددها القانون ونصت عليها لائحته التنفيذيه ونظام الشركه .

ب- أن يتاكد من إنه لن يترتب على توزيع تلك الأرباح توقف الشركه عن الوفاء بإلتزاماتها النقدية فى مواعيدها طبقا لنص المادة (٤٣) من قانون الشركة ولائحته التنفيذية فى المادة (١٩٥) .

و تأسيسا على ذلكقضى بمسئولية مراقب الحسابات الذى تسبب بإهماله فى توزيع أرباح صورية على المساهمين هذا من الناحيه المدنيه – هذا من الناحية الجنائية فقد قضى بإنه يعتبر شريكا فى جنحة توزيع أرباحا صورية إذا ساعد بإهماله فى إجراء ذلك التوزيع ، وفى ذلك يقضى قانون الشركات المصرى (مادة ١٦٢ من القانون) بإنه يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن سنتين و بغرامة لا تقل عن ألفى جنيه و لا تزيد على عشرة آلاف جنيه يتحملها المخالف شخصيا – أو بإحدى هاتين العقوبيتين ، كل عضو مجلس إدارة وزع أرباحا أو فوائد على خلاف أحكام هذا القانون أو نظام الشركة وكل مراقب صادق على هذا التوزيع ، فضلا عن إنه ذلك قد يوقعه تحت طائلة النصوص التى تجرم الإدلاء بمعلومات كاذبة (مادة ١٦٢ من القانون) .

٦– المساواة بين حاملى الأسهم أو الشركاء

يتعين على مراقب الحسابات مراقبة القرارات التى قد تصدر عن الجمعية العمومية للمساهمين و التى يكون من شانها أن تخل بمبدأ المساواة بين المساهمين أو الشركاء ، و لعل هذا الدور لمراقب الحسابات هاماجدا إذا ما تم النظر عما كشف عنه التطبيق الخطير لشركات تلقى الأموال لا سيما المخالفات التىإرتكبتها تلك الشركات و التى ألحقت ضررا كبيرا على صغار المدخرين و المودعين ، و لذلك كان يتعين على مراقبىحسابات تلك الشركات أن يتحققوا من أن مبدأ المساواة بين المساهمين قد إحترم .

و تجدر الإشارة الى أن هذا المبدأ ليس مطلقا إذ يجوز النص فى نظام الشركة على وجود أسهم ممتازه تختص ببعض الإمتيازات فى التصويت أو الأرباح أو فائض التصفيه ، ولا يعد ذلك إخلالا بالمساواه بين المساهمين – حيث أن تلك المساواه قاصره على المساهمين من فئه واحده ممن إكتتبوا فى نفس الإصدار .

تأسيسا على ذلك يجوز على مراقب الحسابات أن يتحقق من أن الأسهم من نفس تتعادل فى الحقوق التى توفرها لأربابها ، كما لا يجوز تعديل الحقوق و القيود

المتعلقه بنوع من الأسهم إلا بقرار من الجمعيه العموميه غير العاديه وبموافقة ثلثى حاملى نوع الأسهم الذى يتعلق التعديل به (ماده [٣٥] من قانون الشركات) .

٣/١/٣/٣ مراعاة مراقبى الحسابات للأصول الفنيه المتعارف عليها

يلتزم مراقب الحسابات ببذل العنايه المعقوله التى تتفق مع المعايير المقرره المتعارف و التى إستقر عليها العمل المعاصر و الأصول المسلم بها بين أهل المهنه ، وإذا كان المشرع لم يعدد تلك المبادئ المهنيه المتعارف عليها نظرا لكثرتها وتشعبها و تغيرها المستمر مع تقدم الفن المهنى المطرد ، فإن القضاء يرتكز الى تلك المبادئ التى يتعارف عليها مراقبوا الحسابات و تقررها منظماتهم المهنيه .

ولقد درجت المنظمات المهنيه على إصدار التوصيات و النشرات التى توجه نشاط مراقب الحسابات و التى تعتبر بمثابة تقنين للمعايير الفنيه التى يهتدى لها فى عمله ، كما يعد الإنحراف عنها خطأ تنعقد به مسئولية مراقب الحسابات عن تعويض الأضرار المترتبه عليه .

وفيما يلى أبرز الإلتزامات المرتبطه ببذل العنايه المهنيه :-

١- إلتزام مراقب الحسابات بإمساك ملفات خاصه بالشركات محل المراجعه

يلتزم مراقب الحسابات بإن تمسك ملفا خاصا بكل شركه يراقب حساباتها ، يضم كافة المستندات الخاصه بالشركه ولا سيما نظامها الأساسى و البيانات الداخليه للشركه ، ولا شك فإن تنفيذ عملية المراجعه يستلزم الإحتفاظ بمجموعه متكامله ومنظمه لأوراق المراجعه حيث يسجل فيها مراقب الحسابات ما جمعه من بيانات نتيجة دراسة للمنشأه محل المراجعه ، كما يضمنها الإجراءات التى إتبعها فى فحص دفاتر المنشأه وسجلاتها و الأدله التى قام بجمعها خلال عملية الفحص .

وقد نص قانون الشركات ولائحته التنفيذيه فى هذا الصدد بأن على مراقب الحسابات أن يدون جميع الملاحظات و المعلومات الهامه التى يتوصل اليها أثناء

عمله كما عليه أن يدون الخطوات والإجراءات التي أتخذت بالنسبه للملاحظات التي ظهرت أثناء عملية المراجعة سواء من ناحية الشركه أو من جانب المراقب .

٢-التحقق من ملائمة النظام المحاسبي و أنظمة الضبط و الرقابه الداخليه

حيث يجب التحقق من مدى ملائمة النظام المحاسبي وأنظمة الضبط و الرقابه الداخليه لمنشأه الأعمال محل المراجعه ، كما يجب التأكد من سلامة توجيه العمليات المحاسبيه و القيود بالدفاتر .

كما يجب التحقق بالإضافه الي الإلتزام بالمراجعه الخارجيه بسلامة التصرفات ذاتها ومن إتباع النظم و القواعد المقرره .

وفي هذا فقد نص قانون الشركات على أن مراقب الحسابات يجب أن يضمن تقريره ما إذا كان من رأيه وفي ضوء المعلومات و الإيضاحات التي قدمت اليه ، أن الحسابات تضمنت كل ما نص عليه القانون على وجوب إثباته فيها .

هذا وتفرض القواعد المهنيه على مراقب الحسابات أن يتأكد من سلامة النظام المحاسبي و إنتظام الدفاتر ، فإذا ما تبين عيبا أو خللا جوهريا في النظام في النظام يؤثر على دقة نتيجة النشاط وسلامته تعبير الميزانيه عن المركز المالي وجب عليه عرض الأمر على مجلس الإداره لإتخاذ الإجراءات المناسبه ، فإن لم يتدارك المجلس المحلي الأمر يتعين عليه الإشاره في تقريره الى ذلك .

٣- واجبات المراجع تجاه الجرد

يجب على مراجع الحسابات إعتماد إجراء الجرد والإشراف عليه ، و التأكد من أن الجرد و التقوييم قد تم وفقا للإجراءات و الأصول المرعيه .

ويجب على المراجع الإشتراك في عمليات الجرد لخزائن ومخازن الوحدات محل المراجعه كلما أمكن ذلك .

وتجدر الإشاره الى أن واجبات المراجع إزاء عملية الجرد من الموضوعات الجدليه و التى كانت موضوعا لدعاوى رفعت أمام الجهات القضائية فى كثير من البلدان - و رغما عن ذلك الجدل و إختلاف الأراء ، فمن الممكن القول بأن هناك إتفاق فيما بين التشريعات و توصيات التنظيمات المهنية على أن عملية الجرد وإجراءاته التنفيذية من صميم إدارة الشركة ، لأنه ليس من المقبول إفتراض أن المراجع لديه الخبرة بجميع أنواع و أصناف المخزون فى منشات الأعمال محل المراجعة .

كما إنه من المتفق عليه أن واجبات المراجع التأكد من صحة الجرد الكمى للمخزون (أى كمية المخزون) و تقويمه (أى التأكد من سعر وحده كل صنف) و صحة تصويت كل كمية صنف فى سعر الوحدة ، ويتم ذلك عن طريق الإشتراك فى الجرد بنفسه أو بواسطة مندوبين أو بالقيام بجرد إختبارى كنسبه من أصناف المخزون تحددها دراستة لإجراءات عملية الجرد ، كما عليه التحقق من أنه لم يحدث تغير فى أساس التقويم من فتره الى أخرى فإذا وجد تعين عليه الإشاره الى ذلك فى تقريره.

وقد تعرض التشريع المصرى لمشروع الجرد -حيث ألزم قانون الشركات مراقب الحسابات بأن يضمن تقريره رأيه فيما " إذا كان الجرد قد عمل وفقا للأصول المرعيه، مع بيان ما جد من تعديلات فى طريقة الجرد التى أتبعت فى السنه السابقه إن كان هناك تعديل " .

كما أشار دستور مهنة المحاسبه و المراجعه على أنه ليس من إختصاص مراقب الحسابات إجراء الجرد الفعلى للأصول ، حيث أن ذلك يتم بمعرفة إدارة الشركه ، وتنحصر مهمة مراقب الحسابات فى إجراء بعض الإختبارات التى تطمئنه الى صحة الجرد .

يمكن تحديد واجبات مراقب الحسابات لعملية الجرد بإيجاز على النحو التالى:-

١- إعداد برنامج تفصيلى تحدد فيه إجراءات الجرد و التحقق من دقته وكفاية وملائمته لطبيعة النشاط .

٢- الإشراف على عملية الجرد ، كما يجب أن يتم الإشتراك في عملية جرد الخزائن ومخازن الوحده في نهاية السنه الماليه ، و القيام بجرد فجائى لها جزئيا أو كاملا من حين لاخر .

٣- التأكد من ان تقويم المخزون قد تم طبقا للأصول المرعيه .

٤- يجب أن يتضمن تقرير المراقب الإشاره الى نتائج الجرد ، والى أى تغيير يطرأ على أسس كل من الجرد و التقويم .

<u>٤- التثبت من وجود الأصول وقيمتها و التحقق من الإلتزامات و الإيرادات و المصروفات .</u>

حيث يجب التثبت من وجود الأصول الظاهره بالدفاتر و السجلات من حقيقه قيمتها ، و أنها قد سجلت أصلا بسعر التكلفه وانه يجرى إستهلاكها بالقدر المناسب و طبقا لمعدلات وقواعد الإهلاك المتعارف عليها ، وكذلك التحقق من صحة الإيرادات و المصروفات والإلتزامات وجديتها .

<u>٥- التأكد من كفاية المخصصات</u>

حيث يجب على مراقب الحسابات التأكد من أن المخصصات التى كونتها الوحده الإقتصاديه كافيه لتغطية كافة الإلتزامات و المسؤليات و الخسائر المحتمله ، مع بيان ما إذا كانت هناك إحتياطات لم تظهرها الميزانيه .

<u>٦- برامج العمل</u>

حيث نصت الماده الرابعه من قانون الجهاز المركزى للمحاسبات على أن تلتزم إداره مراقبه الحسابات بالعمل وفقا لتخطيط وبرامج عمل محدده يعتمدها الجهاز ، كما تم النص أيضا فى اللائحه على أن تعد إدارة مراقبة الحسابات خلال الثلاث شهور الأول من السنه الماليه خطه وبرنامج العمل ويشرف على تنفيذها بعد إعتمادها من الجهاز .

وقد تم الإشاره الى أهميه مدى تنفيذ برنامج العمل و الإلتزام بتنفيذها على وجه سليم في التقارير الربع سنويه ، وما هى الملاحظات التى أسفرت عنها عمليات المراجعه وما أتبع بشأن تلك الملاحظات .

٧- الإفصاح عن الأخطاء وما أتخذ بشأنها

تقليديا يجب أن يضمن مراقب الحسابات فى تقريره أى تحفظات بشأن ما وقع من أخطاء خلال الفتره الماليه يمكن أن تؤثر على نتيجة النشاط و المركز المالى، وأن يبين ما إذا كانت هذة الأخطاء ما زالت قائمه ، وذلك تحقيقا لمبدأ الإفصاح و العلانيه .

وقد أشار القانون الى أنه يجب أن يقوم مراقب الحسابات بإيضاح ما إذا كان قد وقع أثناء السنه الماليه من مخالفات لأحكام القانون أ, النظم على وجه يؤثر على نشاط الوحده محل المراجعه أو على مركزها المالي أو على أرباحها ، مع بيان ما يكون قد أتخذ فى شأن ذلك ، وما إذا كانت تلك المخالفات لا تزال قائمه عند إعداد الميزانيه .

٨- إعتماد الإقرار الضريبى

حيث يلقى على مراقب الحسابات مهمة إعتماد الإقرار الضريبى الخاص بمنشأة الأعمال محل المراجعه ، وكذلك سائر الإقرارت التى تقدم لجهات حكوميه .

٣/١/٣/٣ الإلتزام بالمحافظه على الأسرار المهنيه

كان من الطبيعى أن يفرض المشرع على مراقب الحسابات إلتزاما بالمحافظه على سر المهنة ، حتى يحمى الشركات الخاضعه للرقابه ، وحتى يقيم نوعا من التوازن بين حق المراقب فى الإطلاع على أوضاع الشركه الماليه و الإقتصاديه وحق الشركه فى المحافظه على أسرارها و الحيلوله دون وصولها الى الغير .

تأسيسا على ذلك خظرت الماده ١٠٨ من قانون الشركات المصرى على مراقب الحسابات أن يذيع على المساهمين فى مقر الجمعيه العامه او فى غيرها الى غيرهم ما وقف عليه من أسرار الشركه بسبب قيامه بعمله والا وجب عزله ومطالبته بالتعويض .

وقد أكدت أيضا نص الماده ٣١٠ من قانون العقوبات على واجب المحافظه على الأسرار المهنيه حيث نصت على أن "كل من كان الأطباء أو الجراحين أو الصيادله أو القوابل وغيرهم مودعا اليه بمقتضى صناعته أو وظيفة سر خصوصى إئتمن

عليه فأفشاه فى غير الأحوال التى يلزمه القانون فيها تبليغ ذلك يعاقب بالحبس مده لا تزيد عن ستة شهور أو بغرامه لا تتجاوز خمسمائة جنيه مصرى " .

ولأهمية هذا الإلتزام يتعين دراسة مضمونه ونطاقه .

أ- مضمون إلتزام مراقب الحسابات بالمحافظه على أسرار المهنة

قد يبدو وجود تعارض ظاهر بين واجب مراقب الحسابات فى المحافظه على سريه المعلومات التى يتوصل اليها عند قيامه بمهام وظيفته من ناحيه ، وبين طبيعة وظيفة مراقب الحسابات نفسها من ناحيه أخرى ، و التى تملى عليه أن يقدم تقريرا الى الجمعيه العامه للمساهمين ، ويتضمن وجهة نظره فى كل ما يتعلق بعمله لدى الشركه ويشتمل كل العناصر المنصوص عليها فى الماده ١٠٦ من قانون الشركات المصرى ولا سيما ما يتعلق بحسابات الشركه وإنتظامها ومدى إتفاق القوائم الماليه مع الملخصات ، وما إذا كانت الميزانيه تعبر بوضوح عن المركز المالى الحقيقى للشركه فى نهاية السنه الماليه ، وما إذا كان الأرباح والخسائر يعبر بعداله عن ارباح وخسائرها فى السنه الماليه المنتهيه ، ويكشف عما وقع أثناء السنه الماليه من مخالفات بنظام الشركه أو لأحكام القانون ، فضلا عن الحق المقرر لكل مساهم أثناء انعقاد الجمعيه العامه للشركه فى مناقشة تقرير مراقب الحسابات ، وإستجوابه عما تضمنه من بيانات ، كما أن مراقب الحسابات يسأل مدنيا وجنائيا عن عدم صحة المعلومات التى ساقها فى التقرير .

ولما كان الإلتزام ينصب على المحافظه على سر المهنة ، فيجب أن تكون الواقعه قد توافر لها صفة السر، وأن يكون مراقب الحسابات قد علم بها بمقتضى مهنته من ناحيه أخرى .

ويفهم من منطوق الماده سالفة الذكر من قانون العقوبات المصرى أن يكون السر مودعا اليه بمقتضى صناعته أو وظيفته ، وإنه قد أئتمن عليه ، ويصبح مراقب الحسابات مسئولا حينئذ عن إفشاء أسرار الشركه التى علم بمقتضى وظيفته لديها

حتى ولو كانت تنطوى على أعمال غير مشروعه ، ومتى إطلع عليها الغير عليها فى خلاف الحالات التى يلزمه القانون فيها بالإفشاء .

ويراد بالغير هنا كل شخص لا ينتمى الى هذه الفئه من الناس الذين ينحصر فيهم نطاق العلم بالواقعه التى توصف بالسر ،فهو تضمن بهـذا المعنـى الجمهـور ومنافسى الشركه ودائنيها ، الا أن التساؤل يثور بالنسبه للمساهم وهو حـامل عدد من أسهمها فهل يصدق عليه وصف الغير طبقا للمدلول السابق ، حيث أنه من جهة يكتسب صفة الشريك من الناحيه القانونيه - وله أن يشارك فى إدارة الشركه و أن يحصل على نصيب من أرباحهـا ويسأل عن خسارتها فى حدود قيمة ما يملكه من أسهم ، اما من الناحيه الواقعيه يلاحظ أن الشركات المساهمه لا تقوم على الإعتبار الشخصى بل على الإعتبار المالى ، فلا قيمه لشخص الشريك ذاته و إنما العبره بما يقدمه من أموال يكتتب فيها فى رأس مال الشركه ويحصل على مقابلها على عدد من الأسهم ، ومن المتعارف عليه فإن من أهم خصائص السهم قابلية للتداول - حيث يستطيع المساهم أن يسترد قيمة أسهمه بالتنازل عنها للغير ، فالشركه لا ترد الى المساهم المتنازل القدر الذى ساهم به فى رأس مالهـا ، ولكنهـا تستقبل مساهما جديدا بدلا منها ، ومن ثم فمن المتصور أن يحصل أحد المنافسين على عدد من الأسهم ليصبح عضوا فى جمعيتها العموميه ويتمكن بهذا الوصف من الحصول على المعلومات اللازمه عن هذه الشركه والإطلاع على أسرارها .

إلا أنه يمكن القول الإلتزام بالمحافظه على السر المهنى ليس إلتزاما مطلقا دائما و إنما هو ذو طبيعه نسبيه و بالتالى يمكن تحديد المعالم التى ترسم نطاق إلتزام المراجع تجاه المساهمين على النحو التالى :-

١- يقع على مراقب الحسابات واجب الكشف عن المخالفات التى وقعت أثناء السنه الماليه ، فلا يجوز للمراقـب اذن أن ينـتزع بواجـب المحافظـه علـى الأسـرار المهنيه ليخلص من ذلك الواجب القانونى .

٢- يجب أن يعرض مراقب الحسابات فى تقريره الى الجمعيه العامه كافة النتائج التى خلص اليهـا ، كذلك يمكن أن يضع للمساهمين المستندات التى يفرض

القانون وضعها تحت تصرفهم بالميزانيه،وحساب الأرباح والخسائر، ويتفرع من ذلك واجب أخر يفرض عليه أن يجيب على الأسئله التى يطرحها عليها كل مساهم أثناء إنعقاد الجمعيه العامه .

٣- لا يجوز بعد ذلك لمراقب الحسابات أن يقضى على إنفراد لأحد المساهمين مهما كانت نسبة مساهمتة فى رأس مال الشركه بأن معلومات أو بيانات خاصه بالشركه محل المراقبه ، ولا أن يجيب على أسئلة تطرح عليه خارج إجتماع الجمعيه العامه .

ب- حدود إلتزام مراقب الحسابات بالمحافظه على الأسرار المهنية

إذا كان إلتزام مراقب الحسابات بالمحافظه على سر المهنة نسبيا من حيث النطاق ، الا أنه إلتزام مطلق من حيث مضمونه حيث يسأل مراقب الحسابات مسئولية مدنيه وجنائيه متى أخل بهذا الواجب وأفشى هذه الأسرار التى إطلع عليها كلها أو بعضها الى الغير ، الأن إنعقاد تلك المسئوليه مرهون بكون الإفشاء قد وقع فى غير الحالات التى يلزم القانون فيها به .

حيث استهلت الماده ١٠٨ من قانون الشركات المصرى بقولها مع عدم الإخلال بإلتزامات المراقب الأساسيه لا يجوز لمراقب الحسابات أن يذيع . . . كما أن الماده ٣١٠ من قانون العقوبات المصرى التى تعاقب إفشاء الأسرار المهنيه تخرج من دائرة التحريم الحالات التى يلزم فيها القانون مراقب الحسابات بالتبليغ ، وعلى ذلك لا تتحقق المخالفه فى الحالات التاليه :-

أ- عندما يدلى مراقب الحسابات برأيه أمام الجمعيه العامه للمساهمين فى كل ما يتعلق بعمله كمراقب حسابات للشركة أو ما يتضمن تقريره للجمعيه العامه ، أو عندما يكشف عما لاحظه من مخالفات لنصوص القانون أو لأحكام نظام الشركه الأساسى ، أو عندما يجيب على تساؤلات المساهمين الذى يناقشون تقريره أثناء إنعقاد الجمعيه العامة للشركة ، أو عندما ينبه مجلس الإداره الى ما وقع من مخالفات لابد ذلك قد يؤدى الى إزالتها فى حينه (تطبيقا لنص الماده ٢٦٨ من اللائحة التنفيذيه لقانون الشركات المصرى).

ب- لا تتحقق المخالفات أيضا عندما يطلع مراقب الحسابات معاونيه أو زملاءه الذين يراقبون معه حسابات نفس الشركة على الاسرار التى توصل اليها أثناء قيامه بمهام وظيفته .

٣/٣/٢ مسؤليات المحاسب القانوني

تتصف بيئة المراجعون فى الوقت الحاضر بالميل الشديد نحو المقاضاه Litigious Climate Of Auditors ، مما شغل إهتمام المهنه بالعديد من الدعاوى المدنيه و الجنائيه و الإنذارات القضائيه ، والإجراءات التأديبيه المفروضه على المحاسب و المراجع القانونى .

يعتبر مراقب الحسابات مسؤلا عما يقوم به من أعمال لحساب الغير ، وعلى ذلك فإذا أخطأ أو أهمل أو تصرف أداء واجباته المهنيه بحسن نيه أو سوء نيه - أو بعمد أو غير عمد - عرض نفسه للمسؤليه .

ولا شك أن حدود مسؤلية مراقب الحسابات ليست مقصوره على ما يقوم به بنفسه من عمل ، وإنما تمتد لتشمل مايترتب على ما يقع من موظفية من مساعدين من خطأ أو إهمال أو تقصير أثناء قيامهم بمهمه المراجعه ، وذلك بحكم تبعيتهم الوظيفيه لمراقب الحسابات فيما يؤدونه من أعمال .

ويتعرض مراقب الحسابات هو ومعاونيه عند قيامه بواجبات وظيفته للمسئوليه المدنيه - حيث يصبح ملتزما بتعويض الأضرار التى قد يسببها للشركه أو للغير ، كما قد تنعقد مسئوليتة الجنائيه وذلك عندما يقترف بعض الأفعال الإيجابيه أو السلبيه التى يحرمها القانون ، وأخيرا قد يسأل مسئوليه تأديبيه عند إخلاله ببعض الواجبات المهنيه.

و البحث فى مسئولية مراقب الحسابات هو بحث قانونى فى الأصل ، الا أن هذا الجزء سيتناول هذا الموضوع بإيجاز فى إطار أحكام التشريعات الساريه .

٣/٣/٢/١ المسئوليه المدنيه للمحاسب القانونى

تعرف المسئوليه المدنيه بأنها الإلتزام بتعويض الضرر ، وهى نوعـان مسئوليه عقديه تقوم على الإخلال بإلتزام عقدى ، ومسئولية تقصيرية تقوم علـى الإخـلال بإلتزام قانونى هو الإلتزام بعدم الإضرار بالغير .

وقد نصت المـاده (١٦) من قانون الشركات المصرى على التفرقه بين هذين النوعين حيث قررت أن مراقب الحسابات مسئول عن صحة البيانات فى تقريـره بوصفة وكيلا عن مجموع المساهمين .

ومراقب الحسابات مسئول عما يقوم به من أعمال المراجعه وما يترتب عليها مـن نتائج مسئوليته التعاقديه و التى تحكمها ما يتضمن العقد المبرم بين الشركه وبين مراقب الحسابات من نصوص تحـدد طبيعة وإطار العمل المكلف به -وهذا يكـون واضحا فى شركات الأشخاص - حيث تتقرر المراجعه بمحض إختيار الشركاء دون أى فرض من التشريعات مقارنه بشركات الأموال ، حيث تتحدد مسـئوليه مراقـب الحسابات عن مراجعتة بالنسبه للشركات المساهمه القطاع العام أو القطاع الخاص بإعتباره وكيلا بالأجر عن أصحاب رأس المال ، وفى هذا الشأن تنص المـاده ١٠٣ من قانون الشركات على ما يلى :-

" يسأل مراقب الحسابات عن صحة البيانات الوارده فى تقريره بوصفه وكيلا عن مجموع المساهمين "

ويتعين لإثبات مسئوليه مراقب الحسابات مدنيا ما يلى :-

١- وجود خطأ حيث يجب أن يثبت للجهة القضائيه عدم عناية مراقب الحسابات بأداء واجباته المهنية عناية الرجل المعتاد .

٢- وقوع ضرر - حيث يجب أن يثبت المدعى وقوع ضرر عليه .

٣- وجود علاقه سببيه بين الخطأ و الضرر - أى أن يثبت المدعى وجود علاقه سببيه بين خطأ المراقب ووقوع الضرر عليه - وأنه لولا وقوع الخطأ لما وقع الضرر .

ولا شك فإن مسئولية المراجع عن تعويض الضرر الذى يصيب العميل نتيجـه لإهماله فى قيامه بواجباته يثير موضوعا قانونيا هاما هـو التفرقه بين حالة الإهمـال وبين حالة الخطأ فى التقدير ، حيث يعتبر المراجع مسئولا عن تعويض الضـرر الناشئ

عن الإهمال ، أما إذا أخطأ فى تقديره وترتب على ذلك إصابة العميل فإنه لا يسأل عن تعويض ذلك الضرر وفيما يلى دراسة الأركان الثلاثه للمسئوليه المدنيه :-

١- الخطأ ويمثل إلتزام مراقب الحسابات فى بذل العنايه الفنيه التى تقضيها أصول المهنة ، فعليه أن يأتى السلوك الفنى المألوف من رجل مهنى من أوسطهم علما وكفايه ويقظه ، والإنحراف عن ذلك المعيار سواء كانت المسئوليه عقديه أو تقصيريه يعتبر هذا خطأ مهنيا .

فمراقب الحسابات لا يلتزم الا ببذل عنايه معقوله ، وأن عليه أن يجرى الإختبارات التى يقدر هو أهميتها و التى تتناسب وظروف الحال مع حسابات الشركه، ويقع عبء إثبات الخطأ المهنى على من يدعيه سواء أكانت المسئوليه تعاقديه أو تقصيريه ، حيث يتعين عليه إثبات أن المراجع لم يبذل العنايه التى تقتضيها أصول المهنة وإنحراف عن سلوك مراقب الحسابات المعتاد الوسط ، فلا محل للقول بمسئولية مراقب الحسابات إذا كان ما نسب إليه يتجاوز دائرة العنايه المعقوله التى يلتزم ببذلها .

وتنقسم الصور المختلفه لأخطاء مراقب الحسابات فى خطأ فى الرقابه وخطأ فى نتائج الرقابه .

حيث تنعقد المسئوليه إذا لم يتحقق المراقب من أن الشركه لم تقم بتكوين الإحتياطات التى نص عليها القانون أو نظام الشركه الأساسى .

ونص ايضا بمسئولية مراقب الحسابات الذى يتحقق من وجود أسهم الضمان على النحو الذى حدده القانون مما يترتب عليه بطلان إجتماعات مجلس الإداره وبطلان قرارات الجمعيه العامه التى إنعقدت بناء على دعوة هذا المجلس المشكل بشكل معيب ، كذلك يسأل المراقب الذى لم يبادر الى دعوة الجمعيه العموميه للمساهمين الى الإنعقاد رغما عن وجود أسباب جديه توجب إنعقادها ، كذلك يقضى بمسئولية مراقب الحسابات الذى لم يباشر رقابه جديه وحقيقية على حسابات الشركه أو الذى لم يراجع دفاترها ومستنداتها المحاسبيه إذ لم يجر إختبارات على

حساباتها لمدة تسعة شهور كما يسأل عن إعتماد حسابات الشركه كما قدمت له من إدارتها دون أن يراجعها أو لم يجر إختبارات عليها .

أما عن الأمثله المرتبطه بالخطأ في نتائج الرقابه فتتمثل في قيام المراقب بواجبات الرقابه الا انه لا يكشف للجمعيه العامه للمساهمين عما وقع من مخالفات لاحظ وجودها عند قيامه بالفحص و المراجعه ، أو على الرغم من علمه بعدم صدق المعلومات الوارده في تقرير مجلس الإداره أو في ميزانية الشركه وسكت عن إعلان حقيقتها ، وكذلك قضى أيضا بمسئولية المحاسب القانوني الذى تواطأ مع مدير الشركه للإضرار بالأغلبيه من الشركاء أو الذى أكد في تقريره حجم حسابات الشركه ووجود أرباح قابله للتوزيع على خلاف الحقيقه مما ترتب عليه توزيع أرباح صوريه على المساهمين .

كذلك يسأل مراقب الحسابات عن تعويض الأضرار التي قد تنشأ عن تداخله في أعمال الإداره في غير الحالات التي كلفه فيها القانون بالتداخل أو عن إفشاء أسرار الشركه في غير الحالات التي يجوز فيها الإفشاء أو إذا ترك عمله لدى الشركه في وقت غير مناسب أو بقصد الأضرار بها .

<u>٢- الضرر</u>

يعتبر الضرر هو الركن الثاني للمسئوليه المدنيه ، فلا يكفي وقوع خطأ قبل أن يحدث الخطأ يجب أن يحدث ضررا ، وأهم ما يميز المسئوليه المدنيه عن غيرها هي أنها تعتبر مسئوليه تعويضيه .

ووفقا للقواعد العامه يتحمل من يدعي وقوع الضرر عبء إثباته ومقداره ، فإذا ما أدى إهمال المراجع الى وقوع إختلاسات فإن التعويض يقدر بقيمة المبالغ المختلسه .

<u>٣- علاقة السببيه</u>

هي ركن مستقل عن الخطأ - حيث قد توجد السببيه ولا يوجد الخطأ ، كما قد يوجد الخطأ و تنتفي السببيه ، ويراد بالسببيه قيام علاقة مباشرة ما بين الخطأ الذى إرتكبه المسئول و الضرر الذى أصاب المضرور .

وتطبيقا لذلك المبدأ العام فإن مسئولية مراقب الحسابات لا تنعقد إلا إذا أثبت المدعى وجود علاقة السببيه بين الضرر الذى أصابه و الخطأ المنسوب إليه ، وتنتفى علاقة السببيه إذا أثبت أن الضرر كان لابد واقعا حتى ولو انتفى خطأ مراقب الحسابات .

ولا يسأل مراقب الحسابات عن الأخطاء التى إرتكبها مراقبوا حسابات الشركه السابقون عليه كما لا يسأل أيضا عن المخالفات التى تحدث بعد إنتهاء خدماته لدى الشركه ما لم يكن قد ساهم فى وقوعها بطريق مباشره أو غير مباشره .

عموما متى تحققت عناصر المسئوليه - لا يقبل من مراقب الحسابات أن يدفع بغلطه فى القانون أو بحسن نيه أو بضيق وقته أو بقلة الأتعاب التى يحصل عليها ، كما لا يجوز أن يتذرع بعدم تعاون مديرى الشركه معه وأنهم قد وضعوا العراقيل فى طريقه حتى لا يطلع على دفاتر الشركه أو مستنداتها الحسابيه .

هذا ويستطيع مراقب الحسابات أن يدفع مسئوليته المدينه إذا أثبت أنه قد بذل العنايه المألوفه والتى تفرضها أصول المهنة ، حيث أنه يلتزم ببذل عناية وليس بتحقيق نتيجه .

وأخيرا يجوز لمراقب الحسابات أن يثبت خطأ الغير أو خطأ المضرور نفسه ليتخلص من مسئوليته المدينه .

<u>المسئوليه المدنيه إزاء الغير</u>

إختلف الكتاب فى موضوع مسئولية المراجع إزاء الغير Liability To Third Party مثل البنوك والدائنين و المقرضين وجمهور المثتمرين و الذين يعتمدون على رأى المراجع فى القوائم الماليه ، حيث قد تكون مسئولية المراجع أساسها العقد بينه وبين عميله ، وقد يكون المراجع مسئول أمام الغير على أساس مبدأ المسئوليه التقصيريه الوارد فى القانون المدنى الذى يقضى بأن كل خطأ يسبب ضررا للغير يلزم من إرتكبه بالتعويض .

هذا ولم تعرض تلك المسأله على القضاء المصرى بعد -للفصل فيها برأى أو باخر ، ومن ثم يلزم الأمر التعرض الى بعض التطبيقات العمليه لذلك المبدأ فى البلدان المتقدمه مثل إنجلترا : -

-موقف دائنى العميل :-

حيث يقوم عملاء المراجعه حساباتهم الماليه للغير تأييدا للطلبات المقدمه منهم للحصول على إئتمان أو قروض ، وحتى تنجح دعوى التعويض التى يقيمها الغير إذا أصابتهم خسائر ماليه نتيجه لإعتمادهم على تلك التقارير أو القوائم لابد لإثبات أن تلك القوائم و التقارير قد تم إعدادها بإهمال وان المحاسب كان يعلم أو كان من واجبه أن يعلم عند إعدادها أنها كانت مطلوبه لذلك ، الغرض أى بغرض تقديمها للبنوك أو غيرهم بهدف الحصول على إئتمان أو الإستمرار فى التسهيلات الإئتمانيه الممنوحه للعميل .

-موقف المراجع بالنسبه للمساهمين :-

إن الغرض من الحسابات السنويه هو مساعدة المساهمين فى ممارسة رقابتهم على الشركه ، عن طريق تمكينهم من الحكم على كيفية إدارة شئونها ، و بالتالى فإن أى قرار جماعى من المساهمين تم إتخاذه بناء على حسابات تم أخذها بإهمال وترتب عليه تكبد الشركه لخسائر ماليه بها تترتب عليه مطالبه المراجع بالتعويض .

كذلك فإذا كانت الحسابات التى روجعت مرفقه بنشره إكتتاب وكانت جزءا منها ، وكان المراجع يعلم أو كان لا يعلم من واجبه أن يعلم أنها تستعمل لذلك الغرض فإنه فى مثل تلك الحاله يصبح مسئولا أمام الغير عن الخسائر الماليه التى تلحق بهم نتيجة لإعتمادهم على تقريره عن الحسابات التى تكون جزءا من نشرة الإكتتاب.

-الموقف بالنسبه لمصلحة الضرائب :-

إذا طلب العميل من المحاسب الإتفاق مع مصلحة الضرائب مع تحديد الضرائب المستحقه عليه فإن المحاسب فى تلك الحاله يصبح قانونا وكيل الممول وتسرى فى هذا الشأن الأحكام الخاصه بالوكاله .

ويعتبر المراجع مسئولا أمام الغير عن الغش أو الإهمال الجسيم الذى يرقى الى مرتبة الغش ، كما أن المراجع مسئولا أيضا أزاء الغير عن أى نوع من الإهمال إذا كان يعلم أن القوائم الماليه التى تحمل تقريره ستقدم الى شخص معين بالذات بغرض الإعتماد عليها ، ولا وجود لأى مسئوليه للمراجع قبل الغير فى تلك الأحوال .

حيث لا يمكن أن تزيد مسئولية المراجع قبل الغير الذين لم يتقاضى منهم أية أتعاب و الذين لا يعلم بوجودهم أو بإعتمادهم على تقريره .

٣/٣/٣/٣ المسئوليه الجنائيه لمراقب الحسابات

بينما كانت معظم القضايا المرفوعة ضد المراجعين تنطوى على تعويض المدعى عن قيمة الخسائر الناتجة عن المسئوليات المدنية ، تنشأ المسئوليات الجنائية عندما يكون الفعل موجها ضد المجتمع ، هذا ويجب أن تنطوى الجريمة بصفة عامة على الفعل والنية الإجرامية ، حيث يمكن إستنتاج النية من حقائق الحالة حيث يفترض أن المتهم يهدف إلى تحقيق النتائج الطبيعية والمحتملة لفعله ،ويتعرض مراقب الحسابات للمسئولية الجنائية وما يترتب عليها من عقوبات إذا إرتكب أفعالا جرمها قانون العقوبات ، كما قد يسأل عن جرائم خاصة مثل قانونى الشركات أو نقابة التجاريين فى حالة إخلاله بواجباته المهنية .

أ- المسئولية الجنائية فى نطاق قانون العقوبات

قد يسأل مراقب الحسابات جنائيا عن جريمة إفشاء الأسرار المهنية أو عن جريمة خيانة الأمانة عندما تنعقد مسئوليته كشريك ساعد مديرى الشركة على إختلاس أموالها ، كما قد تنعقد مسئولية المراقب عن جنحة النصب ، حيث قضى بأنه فى نطاق قانون العقوبات يعتبر تقديم بيان محاسبى مجرد أكذوبة مكتوبة على خلاف الحال بالنسبة لتقديم ميزانية مخالفة للحقيقة معتمدة من مراقب الحسابات ، إذ تعتبر وسيلة إحتيالية تتحقق بها جنحة النصب ، فإذا كان مراقب الحسابات قد إعتمد تلك

الميزانية وهو يعلم حقيقة أمرها وبالغاية التى يسعى إليها مديرى الشركة ورائها ، فإنه مسئوليته تنعقد بوصفه شريكا فى جنحة النصب .

ب- بعض الجرائم فى قانون الشركات

طبقا لقانون الشركات المصرى (فى المادة ١٦٢) يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن سنتين وبغرامه لا تقل عن ألفى جنيه ولا تزيد عن عشرة آلاف جنيه - يتحملها المخالف أو بإحدى هاتين العقوبتين على أفعال قد يرتكبها مراقب الحسابات لأنها تعد من صميم واجباته وظيفته المهنية وهى :-

- كل من أثبت عمدا فى نشرات إصدار الأسهم أو السندات بيانات كاذبة أو مخالفة لأحكام هذا القانون أو لائحته التنفيذية وكل من يوقع تلك النشرات تنقيد لتلك الأحكام .
- كل عضو مجلس إدراة وزع أرباحا أو فوائد على خلاف أحكام هذا القانون أو نظام الشركة وكل مراقب صادق على هذا التوزيع .
- كل مراقب حسابات وكل من يعمل فى مكتبه تعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته ، أو اخفى عمدا وقائع جوهرية ، أو أغفل عمدا هذه الوقائع فى التقرير الذى يقدم للجمعية العامة .
- كل من زور فى سجلات الشركة أو أثبت فيها عمدا وقائع غير صحيحة أو إعداد وعرض تقارير على الجمعية العامة تضمنت بيانات كاذبة أو غير صحيحة كان من شأنها التأثير على قرارات تلك الجمعية .
- كما عاقبت المادة ١٦٣ من قانون الشركات المصرى بالغرامة التى لا تقل عن ألفى جنيه ولا تزيد عن عشرة آلاف جنيه يتحملها المخالف شخصيا ، كل من يعين عضوا بمجلس إدارة شركة مساهمة أو عضوا منتدبا لإدارتها أو يظل متمتعا بعضويتها أو يعين مراقبا فيها على خلاف أحكام الحظر المقررة فى هذا القانون - ويقصد بذلك النص تأكيد حياد وإستقلال مراقب الحسابات .

جـ- بعض الجرائم التى نص عليها قانون نقابة التجاريين ودستور مهنة المحاسبة والمراجعة

حيث تنص المادة ١٠٠ من القانون رقم ٤٠ لسنة ١٩٧٠ بإنشاء نقابة التجاريين على أنه يعاقب بالحبس مدة لا تتجاوز سنة أشهر وبغرامة لا تزيد عن مائتى جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل شخص لا يكون إسمه مقيدا فى جداول النقابة أو محى إسمه بعد قيده ويمارس مهنة قاصرة على أعضاء النقابة أو يستعمل نشرات أو لوحات أو لافتات أو أية وسيلة أخرى من وسائل الدعاية إذا كان من شأن ذلك أن يحمل الجمهور على الإعتقاد بأن له الحق فى ممارسة المهنة أو ينتحل لنفسه أحد ألقابها .

وعند إتهام عضو من أعضاء النقابة بجناية أو جنحة متصلة بمهنته يتعين على النيابة إخطار النقابة قبل البدء فى التحقيق ، وللنقيب أو من ينتدبه من أعضاء مجلس النقابة حضور التحقيق كضمانة قانونية إضافية لحماية مراقب الحسابات .

وقد تضمن دستور مهنة المحاسبة والمراجعة بيان الحالات التى يعتبر فيها مراقب الحسابات مخلا بالأمانة المهنية ، وفيما يلى أبرز تلك الحالات :-

إذا لم يكشف عن حقيقة مادية علمها أثناء تأدية مهمته ولا تفصح عنها الأوراق التى يشهد بصحتها عن هذا إفصاحه إذا كان أمرا ضروريا حتى لا تكون هذه اوراق مضلله.

- إذا لم يذكر بتقريره ما علمه من تحريف أو تمويه فى تلك الأوراق .

- إذا وقع تقريرا برأيه عن حسابات لم تفحص بمعرفة أو بمعرفة مندوبيه تحت إشرافه وتوجيهه .

- إذا تغافل عن الحصول على إيضاحات كان يمكنه الحصول عليها أثناء المراجعه ، وكان من شأنها أن تمكنه من إكتشاف خطأ أو غش وقع فى الحسابات .

٣/٣/٣/٣ المسئوليه التأديبيه لمراقب الحسابات

قد يتعرض مراقب الحسابات للمسئوليه التأديبيه عما يقع منه من إخلال بواجباته المهنيه أو بآداب وسلوك المهنة ، وتوقع عليه تلك العقوبات أساسا بمعرفة نقابة التجاريين بإعتباره عضوا فيها يتعين عليه الإلتزام بالسلوك المهنى القويم .

وقد تضمن دستور مهنة المحاسبه و المراجعة الحالات التى يعتبر فيها مراقب الحسابات مخلا بآداب وسلوك المهنه ، و الحالات التى يعتبر فيها مخلا بالأمانه المهنيه ، ويترتب على الإخلال بأيا منهما أو بكليهما معا مسائلة من النقابه لمراقب الحسابات عما إرتكبه من مخالفه ويتم محاكمته محاكمه تأديبيه ، حيث تم النص على ذلك طبقا لقانون النقابه فى الماده ٥٥ من القانون رقم ٤٠ لسنة ١٩٧٢ والتى تتمثل فى :

لفت النظر ، و الإنذار ، والإيقاف عن العمل لمده لا تتجاوز سنه ، و إسقاط العضويه في النقابه ، وذلك متى أهمل فى تأديته واجباته ، أو أتى فعلا مخلا بالشرف أو ماسا بكرامة المهنة .

ويختص بتوقيع هذة العقوبات مجلس للتأديب يتشكل برئاسة وكيل نقابة التجاريين وعضوية كل من : عميد كلية التجاره بجامعة القاهره ، وأحد وكلاء الوزاره بالجهاز المركزى للمحاسبات يختاره مجلس النقابه من بين المقيدين بها ، وعضوين يعينهما مجلس النقابه لمدة سنه من بين أعضاءه من الشعبه التى ينتمى إليها العضو المحال الى التأديب .

ويعهد بالتحقيق مع العضو الى لجنة تتألف من عضوين ينتخبهما سنويا مجلس النقابه من بين أعضاء هذا المجلس على أن يكون أحدهما من شعبة العضو المحال الى التحقيق ، كما تضم عضوا بمجلس الدوله بدرجة نائب على الأقل بإدارة الفتوى التابعه لوزارة الفتوى الماليه ، ويتولى أحد أعضاء هذه اللجنه توجيه الإتهام أمام مجلس التأديب .

ولا ترفع الدعوى أمام مجلس التأديب الا بناء على قرار يصدر من مجلس النقابه ، وحق الدفاع مكفول للعضو المحال الى المحاكمة إما بنفسه أو بواسطة أحد أعضاء النقابه أ, المحامين وذلك بعد تكليفه بالحضور بخمسة عشر يوما على الأقل قبل تاريخ الجلسه .

وتجوز المعارضه فى قرار مجلس التأديب الصادر فى غيبة المحكوم عليه وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ إعلانه بالقرار على يد محضر، على أن تكون المعارضه بتقرير يدون فى سجل معد لذلك .

كما يجوز للمحكوم عليه ، ولنقيب التجارين بناء على طلب لجنة التحقيق ، أن يستأنف القرار أمام مجلس تأديب الدرجه الثانيه ، وميعاد الإستئناف ثلاثون يوما تبدأ من تاريخ إعلان القرار الى المحكوم عليه إذا كان حضوريا أو من تاريخ إنتهاء ميعاد المعارضه إذا كان قد صدر فى غيبة المحكوم عليه .

وينظر الإستئناف مجلس تأديب الدرجه الثانيه الذى يتشكل برئاسة نقيب التجاريين ،وعضوية كل من : مستشار الدوله لوزارة الماليه أو من ينوب عنه ، وأقدم وكيل وزاره بالجهاز المركزى للمحاسبات من بين المقيدين بالنقابه ، وعضوين يعينهما مجلس النقابه لمدة سنه من بين أعضاءه .

تكون جلسات مجلس التأديب سريه على أن يصدر القرار فى جلسه علنيه ، وتعلن القرارات التأديبيه الى المحكوم عليه بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم وصول خلال عشرة أيام من تاريخ صدورها ، كما تبلغ القرارات التأديبيه النهائيه الى الوزارات و المصالح أو الهيئات أو الشركات العامه أو الخاصه التى يتبعها من صدر ضده خلال إسبوع من تاريخ صدورها ، و بالنسبه لمراقب الحسابات بطبيعة الحال يبلغ القرار النهائى الصادر ضده الى الشركة الخاضعة لرقابته ، فإذا كان القرار صادر بالإيقاف عن العمل أو إسقاط العضويه لا يكون لمراقب الحسابات الحق فى مزاولة المهنة الا بعد إنتهاء مدة الوقف وإعادة قيده بالنقابه .

ويجوز التظلم من القرار الصادر بإسقاط العضويه من النقابه أو بالوقف عن العمل أمام محكمة القضاء الإدارى بمجلس الدوله خلال ثلاثين يوما من تاريخ إعلان من صدر ضده القرار به ، وذلك بتقرير يودع سكرتارية محكمة القضاء الإدارى.

كما يجوز لمن صدر قرار نهائى بإسقاط عضويته من النقابه أن يطلب من هيئة الدرجة الثانيه التأديبيه إصدار قرار بأها أثر العقوبه وذلك بعد إنقضاء خمس سنوات ميلاديه ، فإذا أجيب لطلبه كان له الحق فى أن يطلب إعادة قيده فى السجل من

جديد ، أما إذا رفض طلبه جاز له أن يتقدم في مره ثانيه بعد ثلاث سنوات من تاريخه وإعلان بقرار الرفض (ماده ٦٨ من القانون . ع) .

ومن أسقطت عضويته من النقابه أن يلتمس من مجلس تأديب الدرجه الثانيه أو محكمة القضاء الإدارى على حسب الأحوال إعادة النظر في القرار الصادر بإسقاط عضويته ، وذلك متى حصل على المستندات التى تثبت براءته مما نسب اليه (ماده ٦٩ من قانون النقابه) .

٣/٣/٣ حقوق المحاسب القانوني

يقوم مراقب الحسابات بمراجعة إنتقاديه حياديه لمنشآت الأعمال بغرض الكشف في تقريره عن نتائج المراجعه وما توصل اليه ، وليس بخاف فإن حسن أداء المراقب لمهمته يقتضى منحه من السلطات و الحقوق ما يمكن من الوصول الى أهدافه في إزالة كل ما يعترض طريقه مثلما يقع على عاتقه بعض الواجبات والإلتزامات .

يهتم هذا الجزء بدراسة حقوق مراقب الحسابات التى تترتب عند تعيينه والتى لعل أبرزها حق الإطلاع ، حق طلب البيانات والإيضاحات ، حق الحصول على صوره من الإخطارات للمساهمين ، حق دعوة الجمعيه العموميه ، حق مناقشة قرار عزله، وحق حبس المستندات والأوراق حتى يحصل على أتعابه .

١/٣/٣/٣ حق الإطلاع

يعتبر حق إطلاع مراقب الحسابات على دفاتر و سجلات ومستندات منشآت الأعمال حق تكفله كافة التشريعات ، وقد قرر المشرع المصرى أن للمراقب في كل وقت الحق في الإطلاع على جميع دفاتر الشركه وسجلاتها ومستنداتها .

وإذا كان المشرع قد منح المراقب حق الإطلاع طليقا من كل قيد – حيث يستطيع أن يباشره في كل وقت يجده مناسبا ، إلا أن واقع الأمر يتطلب من المراقب إخطار الشركه مقدما بموعد حضوره للقيام بالمراجعه ، حتى تتمكن الشركة من تجهيز الدفاتر والمستندات اللازمه وتخصيص مكانا له ولمساعديه ، بحيث لا تتعطل أعمال

الشركة وحتى تسود روح التعاون بينه وبين عملاءه، إلا أن روح النص تشير الى حق المراجع فى مزاولة نشاطه بمفاجئة الشركه بزيارته عندما يشتبه فى وقوع حالات غش أوتلاعب .

ولا يقصد بالإطلاع إلا الفحص و المراجعه ، كما يقصد بالدفاتر و السجلات مفهومها الواسع العريض بجميع انواعها الماليه والاداريه و الإحصائيه وسجلات التكاليف ، كما يشمل الدفاتر الإلزاميه والإختياريه وما الى ذلك .

كما يقصد بالمستندات جميع الأوراق و الوثائق و التقارير و المحررات و المكاتبات وغيرها مما يثبت وقوع عمليه أو إجراء أو تصرف معين مهما كان الغرض من المستند أو العمليه أو الإجراء أو التصرف .

وقد ألزم المشرع مجلس الإداره أن يمكن مراقب الحسابات من مباشرتة لحق الإطلاع المطلق ، بل أنه لم يقف عند هذا الحد و إنما أراد أن يواجه حاله ماإذا أحجم المسئولون عن إجابة طلبه فى الإطلاع وعجز مجلس الإداره عن تيسيير مهمته، فلا ينبغى أن يتخذ المراقب موقفا سلبيا ، وإنما عليه ان يثبت تلك الحاله كتابة فى تقرير يقدم الى مجلس الإداره ، ويعرض على المساهمين فى جمعيتهم العموميه .

بالإضافه لما تقدم فقد نص المشرع فى الماده ١٠٤ من قانون الشركات على أنه " مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها فى القوانين الأخرى يعاقب بغرامه لا تقل عن مائة جنيه ولا تتجاوز خمسمائة جنيه كل من أحجم عمدا عن تمكين المراقبين من الإطلاع على الدفاتر والأوراق التى يكون لهم حق الإطلاع عليها وفقا لأحكام القانون "

وقدتم النص فى الماده ١٠٥ بمضاعفة الغرامه فى حالة العوده أو الإحجام عن إزالة المخالفه .

كذلك لم يفت المشرع بالنسبه للرقابه على شركات قطاع الأعمال العام أن يؤكد حق الأعضاء الفنيين بإدارات مراقبه الحسابات بالجهاز المركزى للمحاسبات فى الإطلاع على جميع السجلات المحاسبيه للوحده محل المراجعه وكذلك سائر

حساباتها و مستنداتها وأية محاضر أو تقارير يرون أن أعمال المراجعه تستلزم الإطلاع عليها .

٢/٣/٣/٣ حق طلب البيانات والإيضاحات

يتوقف نجاح مراقب الحسابات على حسن تقديره في الحصول على أدلة إثبات من مصادر مختلفه تتصف بالكفايه و الموضوعيه و الصلاحيه ، فإذا لم تكن الدفاتر و السجلات و المستندات كافيه للإقناع -فلابد من حصول المراقب على البيانات و الإيضاحات التي تمثل دليل أو قرينه مكمله حتى يقوم بعملية المراجعه بكفاءه وفاعليه .

ولذلك فقد أعطت التشريعات المختلفه حق طلب البيانات و الإيضاحات كحق مكمل لحق الإطلاع ، وذلك الحق يطلق دون قيود أو شروط حريصا من المشرع على إتاحة جميع التسهيلات للمراقب حتى يقوم بمهمته على وجه سليم ودون عوائق أو معوقات .

كما الزمت التشريعات إدارة الشركه بإجابة المراقب الى طلبه ، فإذا لم تقم بتقديم ما طلبه من بيان أو إيضاح تعين عليه رفع الأمر كتابة الى مجلس الإداره ، فإذا لم يجبه المجلس الى طلبه ، وجب عليه أن يشير صراحة الى ذلك في التقرير الذي يقدم الى الجمعيه العموميه .

وقد نص قانون الشركات الى أن للمراقب في كل وقت الحق . . . في طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها لأداء مهمته ، وعلى المراقب في حالة الإحجام عن تمكينه من الحقوق المنصوص عليها وهي حق الإطلاع ، وحق طلب البيانات و الإيضاحات إثبات ذلك كتابة في تقرير يقدم الى مجلس الإداره ، ويعرض على الجمعيه العامه إذا لم يقم المجلس بتيسير مهمته .

كما تنص الماده (١٦) من القانون ٤٤ لسنة ٦٥ المعدل بالقانون رقم ١٤٤ لسنة ٧٤ على أنه لأعضاء إدارات الفنيين أي إدارات مراقبة الحسابات الحق في . . . أن يطلبوا البيانات والإيضاحات اللازمه للفحص .

وتجدر الإشاره الى أن عبارة البيانات و الإيضاحات قد وردت عامه من غير تخصيص ومطلقه من أى شرط ، الا ما يراه المراقب نفسه كفيلا بأداء مهمته على وجه مرض ، وهو الذى يقدر مدى كفاية تلك البيانات ، وعدم كفايتها ، وهو كذلك الذى يحدد الأشخاص و المصادر التى يستوفى منها تلك البيانات .

ولا شك فى أنه يتعين على مراقبى الحسابات أن يثبتوا فى تقاريرهم ما إذا كانوا قد أطلعوا على جميع الدفاتر و السجلات و المستندات ، وما إذا كان قد حصلوا على جميع البيانات و الإيضاحات التى يروها ضرورية أو لازمه لعملية المراجعه .

٣/٣/٣/٣ حق دعوة الجمعيه العموميه و الحصول على صوره من الإخطارات للمساهمين

إذا كان مراقب الحسابات كوكيل للمساهمين يهدف الى المحافظه على حقوقهم ، فقد يحدث أن تنحرف الإداره أو قد يعمد مجلس الإداره الى إتخاذ بعض التصرفات التى تسئ الى المركز المالى للشركه ، فإن مراقب الحسابات حينئذ يتعين أن يتدخل ويعرض على أصحاب الأموال الأمر قبل أن يستفحل الداء ، كما أن واجبه يقتضى المباده بإخلاء و إبراء مسئوليته عن التستر على تلك الإنحرافات، من أجل ذلك تتجه التشريعات عادة الى تقرير حق مراقب الحسابات فى دعوة الجمعيه العموميه للمساهمين عندما تتوافر مثل هذه الظروف .

وقد أشار قانون الشركات الىأنه إذا أغفل مجلس الإداره عن دعوة الجمعيه العموميه للإنعقاد فى الأحوال المبينه فى القانون أو نظام الشركه وجب على مراقبى الحسابات دعوة الجمعيه العموميه للإنعقاد .

تأسيسا على ذلك لمراقب الحسابات عند الضروره القصوى أن يدعو الجمعيه العموميه للإنعقاد ، وعليه فى تلك الحاله أن يضع جدول الأعمال ويتولى نشره بنفسه.

وترسل صوره من تلك الأوراق الى مصلحة الشركات فى نفس الوقت الذى يتم فيه نشر الدعوه أو إرسالها الى المساهمين .

وعلى المجلس أن يوافى المراقب بصوره من الإخطارات و البيانات التى ترسلها الى المساهمين المدعويين لحضور الجمعيه العامه .

٤- حق مناقشة مراقب الحسابات إقتراح عزله

وضع المشرع شروطا و إجراءات يتعين إتخاذها لمنع ما يحدث من مناورات في سبيل عزل المراقب بشكل تعسفي .

ويتعين الإشاره الى حق عام منحه المشرع لمراقب الحسابات هو ذلك الحق المتعلق بمناقشة إقتراح عزله في مذكره كتابيه يرسلها للشركة قبل إنعقاد الجمعيه العموميه بثلاثة أيام على الأقل ، وليس ذلك فقط بل أن المشرع قد قرر له في جميع الأحوال أن يتولى الرد على الإقتراح وأن يفند أسبابه و يدافع عن موقفه أمام المساهمين - موكيله في الرقابه - حينما ينعقدون في جمعيتهم العموميه للنظر في الإقتراح المقدم لعزله .

ولا شك أن حق المراقب في الدفاع عن نفسه كتابة ثم شفاهة من أكثر الضمانات التي تدعم مركزه وتحول بين كل المحاولات التي تدبر لأقصائه ، كما يتيح للمساهمين فرص التعرف على صحة الأسباب التي يستند اليها المقترحون لعزله قبل إتخاذ قرارهم النهائي في هذا الخصوص .

٥- حق حبس المستندات والأوراق حتى حصول المراجع على نفقات إستخراجها

لمراقب الحسابات الحق في حبس الأوراق المستندات الأصليه التي لموكله لديه إذا لم يكن المراقب قد حصل مع أتعابه ، وهذا الحق ثابت في جميع الأحوال ، الا أنه من الناحيه العمليه لا تطبق الا بالنسبه للمنشآت الفرديه وشركات الأشخاص ، ويندر تطبيقه بالنسبه لشركات الأموال التابعه للقطاع الخاص .

وقد أوضحت الماده (٣١) من قانون نقابة التجاريين هذا الحق وحدوده حيث قررت ما يلي :-

يجوز للعضو - أي عضو النقابه - إذا لم يكن قد حصل على أتعابه . . . أن يحبس لديه المستندات و الأوراق ولا يلزم عضو النقابه بأن يسلم للموكل مسودات الأوراق التي حررها أو الخطابات الوارده اليه منه أو المستندات المثبته لادائه مصاريف لم يؤدها له الموكل ، ويسقط حق الموكل في مطالبة عضو النقابه بالأوراق و المستندات المودعه لديه بعد مضي خمسة سنوات ميلاديه من تاريخ إنتهاء عمله .

البـــاب الرابـــع

الإطار المقترح للتنظيمات المهنيه المؤثره فى مهنـــة المحاسبـــه و المراجعـــه فـــى جمهوريـــــة مصـــر العربيـــــــه

مقدمـــــة

يجب أن يكون هناك تنظيمات وجمعيات مهنيه تشرف على تنظيم العمل المهنى داخليا وبدون أى تدخل خارجي - على أن تعمل تلك التنظيمات جاهده على رفع المستوى المهنى للخدمات التى يؤديها أعضاؤها للغير مع العمل على تطويرها بما يفى بإحتياجات المجتمع ، كما يجب أن تعمل ما فى وسعها نحو حماية أعضائها و العمل على رفع مستواهم الأدبى و المادى عن طريق وجود مجموعه من القواعد و المبادئ و التقاليد التى تحكم السلوك المهنى لأعضاء المهنة .

ولا شك أن وجود تنظيم مهنى متخصص فى المحاسبه و المراجعه يحظى بالإعتراف و القبول - ويكون مهمته العمل على إيجاد الحلول للمشاكل المهنيه ورعاية شئون أعضائها وكذلك تطوير المعايير وإزالة أى صعوبات عند تطبيقها أمرا هاما ، حيث يجب أن تتولى تلك المنظمه وضع دستور لمزاولة المهنة بمصر على غرار الدساتير الموجوده حاليا فى الدول المتقدمه مهنيا ، وعلى أن تقوم بمنح تراخيص ممارسة وإستمرار ممارسة المهنة بدلا من الأوضاع المقرره حاليا .

يهتم هذا الباب أساسا بدراسة التنظيمات المهنيه المؤثره بشكل كبير على المهنة فى مصر ، مع تقييم دور تلك التنظيمات فى الإشراف على ممارسة المهنة ، بعباره أخرى يتم تقييم مدى توافر وجود تنظيم مهنى يحكم الأداء المهنى للمحاسبين القانونيين ويضمن توافر تطبيق قواعد ومعايير آداب السلوك المهنى بين أعضاء المهنة .

تأسيسا على ذلك ينقسم هذا الباب الى الفصول التاليه :-

الفصل الأول : نقابة التجاريين ودورها في تطوير مهنة المحاسبه و المراجعه في مصر.

الفصل الثاني : الجهاز المركزي للمحاسبات ودوره في تطوير مهنة المحاسبه والمراجعه في مصر .

الفصل الثالث : التنظيمات و الجمعيات العلميه و المهنيه المؤثره على مهنة المحاسبه و المراجعه في مصر .

الفصل الرابع : تقييم مدى توافر تنظيم مهني في جمهورية مصر العربيه وخصائص الإطار لتنظيموالذي يحكم ممارسة مهنة المراجعه .

الفصـــــل الأول

نقابــة التجاريـيــن ودورها
فى تطوير مهنة المحاسبه و المراجعه

مقدمــــــة

يهتم هذا الفصل بدراسة أهداف نقابة التجاريين ومدى تأثيرها على تطوير مهنة المحاسبه والمراجعه فى مصر ، وتحقيقا لذلك سوف يتم تقسيم هذا الفصل على النحو التالى :-

١/١/٤ أهداف نقابة التجاريين وشعبة المحاسبين و المراجعين .
٢/١/٤ تأثير نقابة التجاريين على مهنة المحاسبة و المراجعه .

١/١/٤ أهداف نقابة التجاريين وشعبة المحاسبين و المراجعين

فى بداية الأمر كانت النقابه بإسم نقابة المحاسبين و المراجعين -حيث أنشئت بمقتضى القانون رقم ٣٩٤ لعام ١٩٥٥ ، حيث كان الهدف من إنشاء تلك النقابه هو رفع مستوى مهنة المحاسبه و المراجعه و المحافظه على كرامتها وتنمية روح التعاون بين أعضاء النقابه ، و المحافظه على حقوقهم و السعى فى ترقية شئونهم ، كما أن هذا القانون قد تضمن نصوصا عما يجب على أعضاء النقابه من المحاسبين ومراجعين أتباعه فى علاقاتهم مع زملائهم ومع الغير .

وقد أقامت النقابه بعض المؤتمرات العلميه وتم عقد عديد من الندوات كان له بعض الأثر فى الإرتقاء بمستوى الأداء فى المهنة وتطويرها عن طريق بحث عديد من المشاكل و الموضوعيه المحاسبيه و الضريبيه الهامه .

ولقد كانت أهم إنجازات النقابه فى تلك الفتره هو إصدار دستور مهنة المحاسبه والمراجعه فى ١٤ أغسطس عام ١٩٥٨ .

أيضا فقد قامت النقابه بتكوين إتحاد المحاسبين و المراجعين العرب فى عام ١٩٦٩ ، و الذى ضم الهيئات المهنيه فى الدول العربيه وتنسيق التعاون فيما بينها ، مستهدفا العمل على رفع مستوى المهنة وإرشادها على دعائم تستمد مادة حياتها من العلم والخبرة والأداب المهنيه ، وتعمل على أن تحاط بسياج من التقاليد فى ظل دستور دائم ينظم هذا كله ، مع إقامة المؤتمرات و الندوات العلميه تباعا .

وقد عقد هذا الإتحاد مؤتمرة الأول بالخرطوم فى مارس ١٩٧١ لمناقشة وإعتماد دستور مهنة المحاسبه و المراجعه فى الدول العربيه ، فأصدر المؤتمر مجموعه من التوصيات لتكون مشروعا لدستور مهنة المحاسبه و المراجعه فى الدول العربيه ، حيث أوصى المؤتمر فى مقدمة مشروع الدستور بتدعيم إستقلالية مراقبى الحسابات سواء العاملين فى الإطار الوظيفى أو فى إطار مزاولة المهنة ، ثم تضمن مشروع الدستور سبع توصيات أعدت على نمط العشرين ماده التى يتكون منها دستور مهنة المحاسبه فى مصر .

كما تضمن مشروع الدستور أربعة ملاحق كالأتى :-

-دليل إسترشادى للقواعد الأساسيه للمراقبه الداخليه .

- دليل إسترشادى للتعاريف و المصطلحات التى يمكن أن يستخدمها المحاسب والمراجع فى تقريره .

-نموذج إسترشادى للعناصر التى يجب أن يتضمنها على الأقل التقرير غير المحتوى على تحفظات لمراقب الحسابات .

-دليل إسترشادى لعناصر تقرير مراقب الحسابات على تقييم الأداء للوحده موضوع المراجعه .

وهكذا يعد دستور المهنة فى الدول المتقدمه العربيه خطوة على الطريق الصحيح ، فقد جاء ببعض التطوير و التحسين المحدود فى نصوص دستور المهنة فى مصر .

وقد تم تعديل قانون المحاسبين و المراجعين فى عام ١٩٧٢ بإصدار القانون رقم ٤٠ الخاص بإنشاء نقابة التجاريين ، وتتكون هذه النقابه من أربعة شعب من بينها شعبة المحاسبه و المراجعه ، مع إلغاء العمل بأحكام القانون رقم ٣٩٤ لعام ١٩٥٥(١) .

ومن بين أهداف تلك النقابه ما يلى :-

١- الإرتقاء بالمستوى العلمى و المهنى للتجاريين و المحافظه على كرامة المهنة ووضع الضوابط الكفيله بتنظيم ممارسة العمل .

٢- الإرتقاء بمهنة المحاسبه و المراجعه وتقديم الأراء و التقارير اللازمه عنها الى أجهزة الدوله المختصه وتحديد خصائصها ومتطلباتها وتطويرها وتنسيق العلاقات والروابط بينها وبين المهن الأخرى .

٣- العمل على تنمية ونشر البحوث المهنيه وتشجيع التأليف فى مجالاتها وربط البحوث العلميه بمواقع الإنتاج بدراسة أساليب ووسائل تحسين وزيادة وتخفيض تكاليفه .

٤- التعاون مع المنظمات المماثله و المحليه و الإقليميه بالعالم أجمع وعلى الأخص البلاد العربيه والإفريقيه والأسيويه وتوثيق الروابط بينها وتبادل المعلومات والخبرات.

٣/١/٤ تأثير نقابة التجاريين على مهنة المحاسبه و المراجعه .

لعل أفضل إنجازات نقابة التجاريين وأكثرها تأثيراً على مهنة المحاسبه والمراجعه هو إصدار دستور مهنة المحاسبه و المراجعه فى أغسطس ١٩٥٨ ، ولأهمية هذا الدستور سوف يتم تناول كافة موضوعاته على النحو التالى :-

---

(١) وقد كانت أهم ما قامت به النقابه هة إصدار دستور مهنة المحاسبه و المراجعه الذى تضمن أربعة أبواب رئيسيه من ٢٠ ماده على النحو التالى :-

-الواجبات و الحقوق المهنيه .

- الأمانه المهنيه .

- إيضاحات لبعض الأوضاع الخاصه بالمهنة .

-أداب وسلوك المهنة .

الباب الاول :

الواجبات و الحقوق المهنيه :

الماده الأولى :-

يعتبر مراقب الحسابات قد قام بواجبه إذا أحسن إختيار أختباراته للعمليات المثبته بالدفاتر على ضوء نظام المراقبه المطبق فى المنشأه ووفقا لبرامج المراجعه المعد ، إذ ليس من واجبه أن يقوم بمراجعة قيود كافة العمليات بالدفاتر .

الماده الثانيه :-

ليس من إختصاص مراقب الحسابات إجراء الجرد الفعلى للأصول أو تقويمها فهذا يتم أصلا بمعرفة إدارة المنشأه وتنحصر مهمة مراقب الحسابات فى إجراء بعض الإختبارات للدرجه التى تطمئنه الى صحة الجرد و التقويم .

الماده الثالثه :-

يقبل المراقب البيانات والإيضاحات و التفسيرات و الشهادات المقدمه اليه من الموظفين المختصين المسئولين فى المنشأه طالما لم يجد ما يدعو الى ريبته .

الماده الرابعه :-

تصور الميزانيه ملخصا مبوبا لمراكز الحسابات المتعلقه بالأصول و الخصوم وحساب الأرباح و الخسائر فى تاريخ معين ، وواجب مراقب الحسابات هو التحقق من سلامة هذا التصوير .

المادة السابعة :-

إذا تبين لمراقب الحسابات أن الميزانيه أو الحسابات الختاميه المستخرجه من واقع الدفاتر تحتاج الى تعديل كما تعطى فكره صادقه عن حالة أعمال المنشاه فإن حقه لا يتعدى مجرد توصيه المسئولين بإجراء هذا التعديل دون إصرار على ضرورة تنفيذه فعلا ، وعلى المراقب فى حالة عدم الإستجابه الى طلبه أن يشير - عن طريق الملاحظات أو التحفظات - الى هذا الأمر .

المادة الثامنة :-

يجب أن يكون مراقب الحسابات واقعيا ، له شخصية ذاتيه لا يتأثر بالأخرين وأن يؤدى واجباته كامله رغم أى ضغط قد يقع عليه بطريق مباشر أو غير مباشر ، ورغم أى تعارض بين هذه الواجبات وبين مصالحه الشخصيه ، وعليه أن يقدر المقتضيات العلميه وكذا الظروف المحيطه بالمنشأه و بالتالى يبذل جهده فى تجنب أية تحفظات أو ملاحظات قد تكون غير صحيحه من الناحيه النظريه ، إلا أن أبرزها فى مستند عام أو فى وثيقه للنشر يبدو غير لائق بالمره فى الظروف الخاصه بالمنشأه .

المادة التاسعة :-

يحكم مسئولية مراقب الحسابات فى تنفيذ مهمتة حرصه وعنايته وبذله المهاره المعقوله فى حدود القواعد و المبادئ المتعارف عليها و الموصى بها وفى نطاق ظروف المنشأه بالإضافه الى حسن إختياره وتوجيهة لمعاونيه ومندوبيه الذين يعتمد علهم فى تنفيذ تلك المهمه .

الماده الخامسه :-

على مراقب الحسابات أن يتحقق من أن إدارة المنشأه قد طبقت قواعد المحاسبه عامه ومن هذه القواعد ما هو متفق عليه ومنها ما يلى : -

أ- تسجيل الأصول الثابه بثمن اقتنائه .

ب- إستهلاك الأصول الثابته التى تستلزم طبيعتها ذلك بالقدر المناسب .

ج- الطريقه العامه لتقويم الموجود السلعى هى إما التكلفه أو بسعر السوق أيهما أقل ... ... ويجوز للمنشأه - لظروف خاصه - أن تتبع طريقه أخرى ... ... ويجب فى جميع الحالات أن يبقى أساس التقويم ثابتا مده بعد أخرى .

د- تحديد قيمة الذمم مراعياً فيها المخصصات الواجبه .

هـ- إجراء التسويات اللازمه بحيث تكون حسابات الإيرادات و المصروفات خاصة بالمده الزمنيه - موضوع المحاسبه - فى نطاق قواعد علم المحاسبه .

و- إعتبار المشروع مستمرا عند تحديد الربح وتقويم الأصول و الخصوم ، إلا فى الحالات الخاصه التى تستدعى غير ذلك كالتخارج و التصفيه وإنضمام شريك وغير ذلك .

ز- إعداد الميزانيه و الحسابات الختاميه على أساس أن قيمة النقد - وهى وحدة القياس فى المحاسبه - ثابتة دواما

ح- عدم أخذ ربح لم يتحقق فى الحسبان ، مع تكوين المخصصات الكافيه لكل خسارة منتظرة ... ... كما يراعى بالنسبه للمنشآت التى تقوم بأعمال طويلة الأجل أن تكون حصة المده الماليه فى الأرباح تقديريه بنسبة ما تم من عمل ، مع ضرورة تكوين مخصص كاف للخسائر التى قد تنشأ فى المستقبل .

الماده السادسه :-

على المراقب أن يراعى سلامة تطبيق نصوص القوانين والأنظمه و العقود وغيرها من الوثائق المتعلقه بالمنشأه موضوع مهمته أو التى تنظم شئونها .

الماده السابعه :-

إذا تبين لمراقب الحسابات أن الميزانيه أو الحسابات الختاميه المستخرجه من واقع الدفاتر تحتاج الى تعديل كما تعطى فكره صادقه عن حالة أعمال المنشأه فإن حقه لا يتعدى مجرد توصيه المسئولين بإجراء هذا التعديل دون إصرار على ضرورة تنفيذه فعلا ، وعلى المراقب فى حالة عدم الإستجابه الى طلبه أن يشير - عن طريق الملاحظات أو التحفظات - الى هذا الأمر .

الماده الثامنه :-

يجب أن يكون مراقب الحسابات واقعيا ، له شخصية ذاتيه لا يتأثر بالأخرين وأن يؤدى واجباته كامله رغم أى ضغط قد يقع عليه بطريق مباشر أو غير مباشر ، ورغم أى تعارض بين هذه الواجبات وبين مصالحه الشخصيه ، وعليه أن يقدر المقتضيات العلميه وكذا الظروف المحيطه بالمنشأه و بالتالى يبذل جهده فى تجنب أية تحفظات أو ملاحظات قد تكون غير صحيحه من الناحيه النظريه ، إلا أن أبرزها فى مستند عام أو فى وثيقه للنشر يبدو غير لائق بالمره فى الظروف الخاصه بالمنشأه .

الماده التاسعه :-

يحكم مسئولية مراقب الحسابات فى تنفيذ مهمتة حرصه وعنايته وبذله المهاره المعقوله فى حدود القواعد و المبادئ المتعارف عليها و الموصى بها وفى نطاق ظروف المنشأه بالإضافه الى حسن إختياره وتوجيهة لمعاونيه ومندوبيه الذين يعتمد علهم فى تنفيذ تلك المهمه .

كان ذلك فى نهاية العام أو خلاله فيجب أن يرد نص فى التقرير يفيد ذلك ونص كالأتى يفى بالغرض : -

" لا تمسك الشركة حسابات تكاليف ، وإنما تتمكن من إعداد تكلفة إجماليه لمنتجاتها تقوم على ضوئها بضاعه آخر المده وأرى أنها تفى بالغرض من إعدادها"

ك- فإذا لم تكن تفى بالغرض تحفظ فى تقريره .

الباب الثانى

الأمانه المهنيه : -

الماده الثالث عشر :-

يجب أن يضمن مراقب الحسابات تقريره جميع الحدود التى فرضت عليه وكذا كل الإنحرافات عما تتطلبه الأصول المهنيه وما تقتضيه قواعد المحاسبه و المراجعه المتفق عليها و الموصى بها ، ما لم يشر الى هذه الإنحرافات بتقرير مجلس الإداره أو فى الحسابات الختاميه أو الميزانيه .

الماده الرابعة عشر :-

يعتبر مراقب الحسابات مخلا بالأمانه المهنيه :-

١- إذا لم يكشف عن حقيقة مادية علمها أثناء تأدية مهمتة ولا تفصح عنها الأوراق التى يشهد بصحتها إذا كان إفصاحه عن هذه الحقيقه أمرا ضروريا حتى لا تكون هذه الأوراق مضلله .

٢- إذا لم يذكر بتقريره ما علمه من تحريف أو تمويه فى هذه الأوراق .

٣- إذا أهمل إهمالاً مهنيا فى خطوات فحصة أو فى تقريره عن هذا الفحص .

٤- إذا أبدى رأيا برغم عدم حصوله على البيانات الكافيه لتأييد هذا الرأى ولم يشر الى ذلك فى تقريره .

٥- إذا وقع تقريرا برأيه عن حسابات لم تفحص بمعرفته أو بمعرفة مندوبيه تحت إشرافه وتوجيهة أو بمعرفة زميله " أو مندوبيه المشترك معه فى عملية المراقبه " .

الماده العاشره :-

أن عدم إلمام وإدراك مراقب الحسابات لواجباته المهنيه لا يعفيه من المسئوليه فالجمهور له الحق فى أن يتوقع منه آداء مهمته على مستوى عال وبعنايه معقوله فى ما يؤديه .

الماده الحاديه عشر :-

يجب على مراقب الحسابات أن يستعمل فى تقريره أو شهادته أسلوبا واضحا لا يحتمل إختلاف التأويل .

وحتى يتحقق فى محيط اللغه العربيه أمر توحيد المصطلحات العلميه و الفنيه المستعمله فى المهنـة ، يجب على المحاسب و المراجع أن يتقيد فى تقاريره وشهاداته وكل ما يصدر عنه من أعمال مهنيه بإستعمال المصطلحات الفنيه الأكثر شيوعا فى محيط المهنة وأن يقصر إستعمالها على المعانى و المفاهيم المقصوده التى لا تثير اللبس .

الماده الثانية عشر

أ- أن يوضح مراقب الحسابات بتقريره مدى مراجعته ، وأن لم يقم بمراجعة تفصيليه كامله أشار الى أنه لم يقم بمراجعة تفصيليه لكافة القيود و العمليات وأن مراجعته تمت بطريق الإختبارات .

ب- ويوضح أيضا بهذا التقرير التغيرات التى حدثت فى الأسس التى تؤثر تأثيرا ذا بال على الحسابات الختاميه أو الميزانيه محل التقرير سواء كان ذلك من ناحيه الشكل كإعتبار بعض عناصر حساب التشغيل و المتاجره ضمن عناصر الأرباح والخسائر والعكس ، أو من ناحيه النتيجه كإختلاف طريقة التقويم فى العام

موضوع الفحص عنها فى أعوام سابقه أو إعتبار بعض بنود الميزانيه ضمن المصروفات أو العكس أو تعديل أساس الإيرادات المستحقه أو المصروفات المستحقه أو المدفوعه مقدما أو إعادة تقويم الأصول خلال العام بما يزيد الأرباح أو ينقص الخسائر أو العكس ، وذلك كله إذا لم تكن الميزانيه أو الحسابات المنشوده قد طرحت هذه المسائل بدرجه كافيه .

جـ- وفيما عدا البنوك و شركات التامين ، يجب على مراقب الحسابات أن يشير فى تقريره الى كل أجراء أتخذتة إدارة المنشأه أثناء العام ويكون من شأنه تكوين إحتياطى سرى " كامن " أو إستعماله كليا أو جزئيا .

د- وبمراعاة ما تقدم فإن التقرير غير المحتوى على تحفظات يجب أن يتضمن عناصر معينه على الأقل ويمكن هذا التقرير وأن يكون هذا التقرير وفقا لما يلى : -

" قمت بفحص الميزانيه المصوره لمراكز حسابات بتاريخ .... وكذا حسابات الأرباح و الخسائر عن المده من .... الى .... أو عن السنه المنتهيه فى ذلك التاريخ لشركة .... وقد توصلت الى ذلك بعد إجراء فحص وإختبارات للدفاتر و المستندات المتعلقه بها الى المدى الملائم طبقا لظروف الحال ودون مراجعه تفصيليه لكافة القيود الدفتريه وحصلت على البيانات والإيضاحات التى طلبتها "

وفى رأيى المبنى على ما تقدم أن الشركة تمسك حسابات ماليه منتظمه وأن الميزانيه وحساب الأرباح و الخسائر المرفقين متفقان مع ما تظهره هذه الحسابات وتعطى صوره صادقه وواضحه عن حالة أعمال الشركه فى تاريخ .... ونتائج عملياتها عن السنه المنتهيه فى هذا التاريخ أو عن المده من .... الى ..... وذلك وفقا لقواعد المحاسبه المعترف بها و التى سبق لهذه المنشأه أن إتبعتها .

" كما أن الميزانيه وحساب الأرباح و الخسائر المشار إليها آنفا يتضمنان كل ما ينص القانون و نظام الشركه على وجوب إثباته فيهما "

" وان البيانات الوارده بتقرير مجلس الإداره و بالكشوف التفصيليه و المنصوص عليها فى المواد . . . . . . من القانون رقم . . . . . . لسنة . . . . . . تتفق مع ما هو وارد بدفاتر الشركه فى الحدود التى تثبت فيها تلك البيانات فى الدفاتر "

" قد تم الجرد و التقويم بمعرفة الإداره على أساس ما تقضى به قواعد المحاسبه ووفقا للأصول المرعيه "

وإذا كانت المنشأه موضوع المراجعه - منشأه صناعيه - ذكر المراقب ما إذا كانت تمسك حسابات تكاليف ثبت له إنتظامها .

هـ- ويجب أن تكون التحفظات - إذا وجدت - و التى يضمنها المراقب تقريره واضحه سهلة الفهم وتمكن - ولو على وجه التقريب - من معرفة أثر وجهة نظر المراقب على الحسابات .

و- ويعتبر التحفظ كافيا إذا وضع لقارئه الأساس الذى يتيح له الاستزاده من البحث إذا أراد .

ز- وطالما قام لدى المراقب شك فى نوايا بعض الأشخاص أو كفايتهم فلا يصح له أن يكتفى بالإشاره فى تقريره الى قيام هؤلاء الأشخاص بتقويم بعض الأصول بل عليه أن يتحقق هذا التقويم بنفسه أو يورد بشأنه تحفظا بتقريره .

ح- وعلى المراقب أن يتحفظ فى تقريره إذا كان للمنشأه فروع لم يتمكن من زيارتها و أن يوضح ما إذا كان قد إطلع على ملخصات وافيه عن نشاط تلك الفروع .

ط- كما ان عليه أ ن يتحفظ فى حالة تعديل طريقة الجرد التى سبق أن اتبعتها المنشأه ، أو فى حالة تغيير فى أسس المحاسبه خلافا لما كان يجرى عليه العمل بالمنشأه من قبل ، مما يؤثر على قيمة الأرباح أو الخسائر .

ي- وفى حالة المنشآت التى لا تمسك حسابات أو سجلات للتكاليف - سواء داخل الدفاتر الماليه أو خارجها - وإنما تقوم بإعداد تكلفة إجماليه لمنتجاتها على أساس البيانات المستخرجه من الدفاتر الماليه فى الوقت الذى تريد - سواء

٦- إذا تغافل عن الحصول على إيضاحات كان يمكنه الحصول عليها أثناء المراجعه وكان من شأنها أن تمكنه من إكتشاف خطأ أو غش وقع فى الحسابات .

٧- إذا خالف نص الماده الثالثة عشر من هذا الدستور .

٨- إذا إكتفى فى تقريره بالإشاره الى قيام أشخاص بجرد أو تقويم بعض الأصول فى تحقيق توافر لديه الشك فى نوايا هؤلاء الأشخاص أو كفايتهم و لم يقم بتحقيق هذا الجرد أو التقويم أو يورد بشأنه تحفظا خاصا .

الباب الثالث

إيضاحات لبعض الأوضاع الخاصه بالمهنة :

الماده الخامسة عشر :

لا يدخل فى إختصاص مراقب الحسابات إعداد الحسابات الختاميه أو وضع الميزانيه أو الإشتراك فى ذلك العمل ، وقد تنحصر مهمتة فى مراجعتها - بعد أن تكون قد أعدت بمعرة أخرين (إدارة المنشأه) - على الدفاتر و المستندات المرتبطه قد اعدت بطريقه تعطى فكره صادقه وواضحه فى حالة اعمال المنشأة فى حدود المعلومات والإيضاحات المعطاه له طبقا لما هو ثابت بالدفاتر ، وقد يقوم مراقب الحسابات - فى الحياه العمليه - بالإشتراك فى أو بإعداد الحسابات الختاميه و الميزانيه ، وهو فى هذا العمل لا يقوم بأحد واجباته كمراقب حسابات ، ولكنه يؤدى كعمل مهنى إضافى .

الماده السادسة عشر :-

لما كانت الميزانيه و الحسابات الختاميه تبنى على عوامل ثلاثه وهى تسجيل وقائع وتطبيق مبادئ محاسبيه متعارف عليها وتقديرات شخصية مما يجعل النص على أن الميزانيه تمثل المركز المالى الحقيقى للشركه وأن حساب الأرباح و الخسائر يعبر على الوجه الصحيح عن أرباح الشركه أو خسائرها لا يتمشى مع هذه العوامل .

لذلك فمن حق مراقب الحسابات أن يصف الميزانيه بأنها تعطى صوره صادقه وواضحه عن حالة أعمال الشركه فى تاريخ معين وأن حساب الأرباح و الخسائر يعبر

على وجة صادق عن أرباح الشركه أو خسائرها عن مده ماليه وذلك فى حدود ما هو ثابت بالدفاتر وطبقا للبيانات والإيضاحات التى أعطيت للمراقب .

المادة السابعة عشر :-

آداب وسلوك المهنة :

المادة الثامنة عشر :-

١- يعتبر المحاسب و المراجع مخلا بأداب وسلوك المهنة :-

٢- إذا زاول عمل المحاسبه و المراجعه فى الجمهورية العربيه المتحده بالإشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة فيها طبقا للقوانين المعمول بها .

٣- إذا منح المحاسب أو المراجع بطريق مباشر أو غير مباشر عموله أو سمسره أو حصة من أتعابه لشخص من أفراد الجمهور نظير حصوله على عمل أو أكثر من أعمال مهنته .

٤- إذا حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريقه تتنافى مع كرامتها كالإعلان وإرسال المنشورات أو الخطابات الخاصه أو الدخول فى مناقصات على الأتعاب أو غير ذلك من الوسائل .

٥- إذا لجأ أو فاوض العملاء بطريق مباشر أو غير مباشر للحصول على عمل يقوم به زميل آخر ، إلا أنه من حق المحاسب أن يقبل خدمة من يطلب منه ذلك وعليه فى حالة ما إذا طلب منه أن يكون مراقبا لحسابات منشأة بدلا من زميل آخر أن يخطر هذا الزميل بذلك .

٦- إذا لجأ الى التأثير على موظفى أو معاونى زميل له ليتركوا خدمة هذا الزميل يلتحقوا بخدمته ، ولكن يجوز له أن يلحق بخدمته من يلجأ اليه طالبا ذلك بعد إخطار الزميل الآخر بذلك .

٧- إذا لم يراع فى إتفاقياتة مع العملاء تناسب قيمة أتعابه مع الجهد و الوقت وقيمة الأعمال ، بأن يقصر تقدير هذه الأتعاب على حصة من المنفعه التى ستعود على صاحب الشأن نتيجة لعمل المحاسب أو المراجع .

على وجة صادق عن أرباح الشركه أو خسائرها عن مده ماليه وذلك فى حدود ما هو ثابت بالدفاتر وطبقا للبيانات والإيضاحات التى أعطيت للمراقب .

الماده السابعة عشر :-

آداب وسلوك المهنة :

الماده الثامنة عشر :-

١- يعتبر المحاسب و المراجع مخلا بأداب وسلوك المهنة :-

٢- إذا زاول عمل المحاسبه و المراجعه فى الجمهورية العربيه المتحده بالإشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة فيها طبقا للقوانين المعمول بها .

٣- إذا منح المحاسب أو المراجع بطريق مباشر أو غير مباشر عموله أو سمسره أو حصة من أتعابه لشخص من أفراد الجمهور نظير حصوله على عمل أو أكثر من أعمال مهنته .

٤- إذا حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريقه تتنافى مع كرامتها كالإعلان وإرسال المنشورات أو الخطابات الخاصه أو الدخول فى مناقصات على الأتعاب أو غير ذلك من الوسائل .

٥- إذا لجأ أو فاوض العملاء بطريق مباشر أو غير مباشر للحصول على عمل يقوم به زميل آخر ، إلا أنه من حق المحاسب أن يقبل خدمة من يطلب منه ذلك وعليه فى حالة ما إذا طلب منه أن يكون مراقبا لحسابات منشأة بدلا من زميل آخر أن يخطر هذا الزميل بذلك .

٦- إذا لجأ الى التأثير على موظفى أو معاونى زميل له ليتركوا خدمة هذا الزميل يلتحقوا بخدمته ، ولكن يجوز له أن يلحق بخدمته من يلجأ اليه طالبا ذلك بعد إخطار الزميل الآخر بذلك .

٧- إذا لم يراع فى إتفاقياتة مع العملاء تناسب قيمة أتعابه مع الجهد و الوقت وقيمة الأعمال ، بأن يقصر تقدير هذه الأتعاب على حصة من المنفعه التى ستعود على صاحب الشأن نتيجة لعمل المحاسب أو المراجع .

٨- إذا سمح أن يقرن إسمه بتقديرات أو تنبوءات لنتائج عمليات مستقبله بطريقه قد تحمل على الإعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات أو التنبوءات .

٩- إذا لجأ الى مناقشة زميل فى الحصول على عمل يقوم به الأخير عن طريق عرض أتعاب أو قبول تقل بدرجه ملحوظه عن أتعاب زميله دون سبب معقول .

١٠- إذا أفشى أسرار مهنيه أو شخصيه أو معلومات أو بيانات خاصه بعملائه علم عن طريق آداء عمله .

المادة التاسعة عشر :-

يجب على مراقبى الحسابات المشتركين فى مراجعة حسابات منشأه واحده أن يتفقوا إبتداء على وضع برنامج مراجعه موحد وأن يقسم العمل الوارد به فيما بينهم وأن يقوم كل منهم بأداء الأعمال المنوطه به فى هذا البرنامج سواء بنفسه أو بواسطة مندوبيه ومعاونته وتحت إشرافه وتوجيهه ومسئوليته وأن يساهم كل منهم فى هذا العمل بنسبة تتمشى مع حصته فى الأتعاب الكليه ، ويجب ألا يغيب عن أذهانهم أنه مهما كان أساس تقسيم العمل فإنهم مسئولون بالتضامن قانونا عن نتيجة عملهم .

وصونا لكرامة المهنة وكرامة المحاسبين و المراجعين أنفسهم فإنه يجمل بهم أن يتفقوا على ما يتخذون من قرارات وما يدونة من آراء وأن يلحظوا دائما أن خلافاتهم ومناقشتهم فى المسائل المهنيه لا يجوز بأى حال من الأحوال أن تتعدى محيطهم أو تصل الى علم أو سمع عملائهم إذ يجب عليهم تسوية هذه الخلافات فيما بينهم مستهدفين بآداب المهنة وأصولها ولا يصح أن يحاول أى منهم الإستبداد برأيه،فإذا لم يتفقوا رغم ذلك عينوا بالإتفاق محاسبا ومراجعا أخر ليكون حكما بينهم يعرضون عليه أوجه النظر المختلفه ليرجح وجهة على اخرى ، وان يرتضوا إقراره فى النهايه فإذا لم يتفقوا على تعيين المراجع وظل الخلاف بينهم قائم فإن الواجب يقتضيهم رفع الأمر الى نقيب المحاسبين و المراجعين ليحسم الخلاف بينهم بشخصه أو بمن ينتدبه لهذا الغرض .

المادة العشرون : -

للمحاسبين و المراجعين على بعضهم حقـوق الزمالـه بإعتبـارهم أفـراد أسـره واحده ، ومن أهم هذه الحقوق التعاون فـي العمـل فلهم أن يتبادلوا الخدمات وأن يحاول كل منهم أن يلبى رجاء زميله فى النيابه عنه فى مهمه مهنيـه لـدى جهة معينه إذا كانت ظروفه تسمح له بذلك وأن يكون فى هذة التلبيه سباقا دون إنتظار مقابل أو أن يتهاون فى أدائها .

الفصل الثانى

الجهاز المركزى للمحاسبات

ودورة فى تنظيم مهنة المحاسبه و المراجعه

مقدمـــــــــة

يهتم هذا الفصل بدراسة أهداف الجهاز المركزى للمحاسبات ومدى تأثيره على تطوير مهنة المحاسبه و المراجعه بمصر ، وتحقيقا فسوف يتم تقسيم الفصل على النحو التالى :-

١/٢/٤ أهداف الجهاز المركزى للمحاسبات .

٢/٢/٤ إختصاصات الجهاز المركزى للمحاسبات .

٣/٢/٤ الجهات الخاضعه لرقابة الجهاز وإلتزاماتها وتقارير الجهاز .

١/٣/٤ أهداف الجهاز المركزي للمحاسبات

يقوم بتأدية المراجعه المهنيه المراجعين بالمكاتب الخاصه أو أعضاء الجهاز المركزى للمحاسبات .

يهدف الجهاز المركزى للمحاسبات بما له من كيان إعتبارى مستقل الى تحقيق الرقابه على أموال الدوله ، ولقد صدر القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بشأن إصدار قانون الجهاز المركزى للمحاسبات وبذلك ألغيت القوانين أرقام ١٢٩ لسنة ١٩٦٤ والخاص بإصدار قانون الجهاز المركزى للمحاسبات ٥ ، ٤٤ لسنة ١٩٦٥ فى شأن تنظيم مراقبة حسابات المؤسسات و الهيئات العامه و الشركات والجمعيات و المنشآت التابعه لها ، وكذلك ألغى القانون ٣١لسنة ١٩٧٥ بشأن تنظيم علاقة الجهاز المركزى للمحاسبات بمجلس الشعب ، ولقد حدد القانون ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ فى مادته الثانيه أنواع الرقابه التى يمارسها الجهاز المركزى للمحاسبات فى الأتى :

١- الرقابه الماليه بشقيها المحاسبى و القانونى .

٢- الرقابه على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطه .

٣- الرقابه القانونيه .

ولقد أوضح القانون سالف الذكر فى مادته الثالثه الجهات الخاضعه لرقابة الجهاز المركزى للمحاسبات ومنها هيئات القطاع العام وشركاته والتى تعتبر حجر الزاويه فى تنفيذ أهداف الخطه العامه للتنميه الإقتصاديه و الإجتماعيه ، حيث يتكون الجهاز من عدة قطاعات (صناعه ، زراعه .....) ويتكون كل قطاع من مجموعه من الأنشطه وكل نشاط متجانس تقابله هيئه تتولى الإشراف على عدة شركات ويخصص لكل نشاط " مراقبة حسابات " تتولى القيام بالرقابه الماليه و تقييم الأداء و الرقابه القانونيه للشركات التابعه للهيئه ، وبذلك فإنه بموجب القانون ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ فإن دور الجهاز المركزى للمحاسبات فى مراجعة هيئات القطاع العام وشركاته لا يقتصر على المراجعه المستنديه و الفنيه و الحسابيه وتحقيق الأصول " مصادر الأموال " ،

والخصوم " أوجة إستخدام الأموال " والتى يمكن من خلالها إبداء الرأى فى مدى تعبير القوائم الماليه عن صحة نتيجة النشاط و المركز المالى ، بل بالإضافه الى ذلك فإنه يقوم بتقييم مدى تنفيذ البرامج الموضوعه فى شركات القطاع العام حيث تترجم هذه البرامج الى موازنات تخطيطيه يجب الإلتزام بها ويتم ذلك عن طريق المراجعه بالمقارنه بين الفعليات المحققه و الموازنات التخطيطيه وبيان الإنحرافات ، وكذلك الرقابه القانونيه على القرارات الصادره بشأن المخالفات الماليه التى وقعت فى تلك الشركات و القصور فى تطبيق أحكام القوانين و اللوائح والقرارات .

٣/٣/٤ إختصاصات الجهاز المركزى للمحاسبات

يباشر الجهاز إختصاصاته فى الرقابه المنصوص عليها فى الماده الثالثه من هذا القانون على النحو التالى :-

أولا فى مجال الرقابه الماليه :

الرقابه على وحدات الجهاز الإدارى للدوله ووحدات الحكم المحلى و الهيئات العامه الخيريه والأحزاب و النقابات و الإتحادات وللجهاز على الأخص فى سبيل تحقيق ذلك وتبعا لطبيعة هذه الوحدات ما يلى :-

أ- مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدوله فى ناحيتى الإيرادات و المصروفات عن طريق قيامه بالمراجعه و التفتيش على مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامه و المصروفات العامه و التثبت من ان التصرفات الماليه والقيود المحاسبيه الخاصه بالتحصيل أو الصرف تمت بطريقه سليمه وفقا للقوانين و اللوائح المحاسبيه والماليه المقرره و القواعد العامه للموازنه العامه .

ب- مراجعه حسابات المعاشات و المكافآت وصرفيات التأمين و الضمان الإجتماعى والإعانات و التثبت من مطابقتها للقوانين المنظمه لها .

ج- مراجعة القرارات الخاصه بشئون العاملين بالجهات المشار إليها بالماده (٣) من هذا القانون فيما يتعلق بالتعيينات و المرتبات والأجور و الترقيات و العلاوات

وبدل السفر ومصاريف الإنتقال وما فى حكمها للتثبت من مطابقتها للموازنه العامه و القوانين واللوائح والقرارات .

د- مراجعة حسابات التسويه و الحسابات الجاريه و الحسابات الوسيطه و التثبت من صحة العمليات الخاصه بها ، ومن ان أرقامها مقيده فى الحسابات وأنها مؤيده بالمستندات القانونيه .

هـ- مراجعة السلف و القروض و التسهيلات الإئتمانيه التى عقدتها الدوله وما يقتضى ذلك من التأكد من توريد أصل السلفه وفوائدها الى خزانة الدوله فى حالة الإقراض ، وكذا سداد الدولة فى حالة الإقتراض .

و- مراجعة المنح و الهبات و التبرعات المقدمه من جهات أجنبيه أو دوليه للتأكد من إتفاقها مع القوانين واللوائح ومراعاتها للقواعد المعمول بها و الشروط الوارده فى إتفاقيتها أو عقودها .

ز- بحث حال المخازن وفحص دفاترها وسجلاتها ومستندات التوريد والصرف بها ، ودراسة أسباب ما يتلف أو يتكدس .

ح- فحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل و الصرف وكشف وقائع الإختلاس والإهمال و المخالفات الماليه وبحث بواعثها و أنظمة العمل التى أدت الى حدوثها، وإقتراح وسائل علاجها .

ط- مراجعة الحسابات الختاميه لمختلف الوحدات الحسابيه وكذلك مراجعة الحساب الختامى للموازنه العامه .

٢- الرقابه على الهيئات العامه الإقتصاديه و المؤسسات العامه وهيئات القطاع العام وشركاته و المنشآت و الجمعيات التعاونيه التابعه لأى منها و الشركات التى لا تعتبر من شركات القطاع العام و التى يساهم فيها شخص عام أو شركة قطاع عام أو بنك من بنوك القطاع العام بما لا يقل عن ٢٥٪ من رأسمالها وكذل المؤسسات الصحفيه

القوميه و الصحف الحزبيه و النقابات و الهيئات الأخرى المنصوص عهليها فى المادة (٣) من هذا القانون.

ومع عدم الإخلال بحق الشركاء التى لا تعتبر من شركات القطاع العام والمنصوص عليها فى هذا البند أو بحق المؤسسات الصحفيه القوميه و الحزبيه فى أن يكون لها مراقبو حسابات يباشر الجهاز إختصاصاته بالنسبه لهذه الجهات وفقا لأحكام القانون وكذلك بإعتباره مراقبا لحساباتها .

وتتضمن هذه الرقابه مراجعه الحسابات الختاميه و المراكز الماليه و الميزانيات للجهات الخاضعه لرقابته للوقوف على مدى صحتها وتمثيلها لحقيقة النشاط وذلك وفقا للمبادئ و النظم المحاسبيه المتعارف عليها مع إبداء الملاحظات بشأن الأخطاء و المخالفات و القصور فى تطبيق أحكام القوانين و اللوائح و القرارات و التثبت من سلامة تطبيق النظام المحاسبى الموحد وصحة دفاترها وسلامة إثبات و توجيه العمليات المختلفه بها بما يتفق و الأصول المحاسبيه فى تحقيق النتائج الماليه السليمه .

وللجهاز على الأخص فى سبيل تحقيق ذلك وتبعا لطبيعة هذه الوحدات ما يلى :-

أ- بيان ما إذا كانت حسابات الوحده محل المراجعه تتضمن كل ما تنص عليه القوانين والأنظمه من وجوب إثباته فيها ، وما إذا كانت الميزانيه تعبر بوضوح عن المركز المالى الحقيقى للوحده محل المراجعه فى ختام المده الماليه محل الفحص ، ما إذا كانت حسابات العمليه الجاريه أو حساب الأرباح و الخسائر أو حساب الإيرادات تعبر على الوجه الصحيح عن تلك الأعمال و الأرباح والخسائر أو الأيرادات أو المصروفات عن تلك المده وذلك كله وفقا لقواعد المحاسبه المتعارف عليها .

ب- إعتماد إجراءات الجرد بالوحده محل الفحص و المراجعه والإشراف عليه والتأكد من أن الجرد و التقويم قد تما وفقا لهذه الإجراءات والأصول المرعيه ، ويتعين الإشاره الى كل تغير يطرأ على أسس وطرق التقويم والجرد .

ج- إبداء الرأى فيما إذا كانت المخصصات التى كونتها الوحده كافيه لتغطية جميع الإلتزامات و المسئوليات و الخسائر المحتمله مع بيان ما إذا كانت هناك إحتياطات لم تظهر فى الميزانيه .

د- إيضاح ما يكون قد وقع أثناء السنة الماليه من مخالفات لأحكام القوانيين والنظم على وجه يؤثر على نشاط الوحده محل المراجعه أو على مركزها المالى أو على أرباحها مع بيان ما يكون قد أخذ فى شأن ذلك ، وما إذا كانت هذه المخالفات لا تزال قائمه عند إعداد الميزانيه .

هـ- التحقق من مدى ملائمة النظام المحاسبى وأنظمة الضبط و الرقابه الداخليه للوحده محل المراجعه و التأكد من سلامة توجيه العمليات الحسابيه و القيود بالدفاتر وعدم الإلتزام بالمراجعه المستنديه و الدفتريه وحدها بل يجب التحقق من سلامة التصرفات ذاتها ومن إتباع النظم و القواعد العامه المقرره و التثبت من وجود سجلات الأصول الظاهره بالدفاتر و السجلات ومن حقيقة قيمتها وأنها كانت قد سجلت أصلا بسعر التكلفه وأنه يجرى أهلاكا بالقدر المناسب وكذلك التحقق من صحة الإيرادات و المصروفات والإلتزامات وجديتها .

و- مراجعة قرارات شئون العاملين فيما يتعلق بصحة التعيينات و المرتبات و الأجور والترقيات والعلاوات وبدل السفر ومصاريف الإنتقال و المرتبات الإضافيه والحوافز والبدلات و المزايا العينيه و النقديه وما فى حكمها للتثبت من مطابقتها للموازنه والقوانين و اللوائح و القرارات المعمول بها .

ز- الإشتراك فى عمليات الجرد بخزائن ومخازن الوحدات محل المراجعه كلما أمكن ذلك كما يجب بين الحين والأخر أن يجرى مراقبو الحسابات جردا

مفاجئا جزئيا او كليا بهذه الجهات على أن يشار الى نتائج هذا الجرد فى تقارير المراجعه .

ح- إعتماد الإقرار الضريبى الخاص بالوحده محل المراجعه ، وكذلك سائر الإقرارات التى تقدم الى الجهات الحكوميه و التى تستلزم مثل هذا الإجراء .

ط- مراعاة أصول المهنة والإلتزام بواجباتها وآدابها ، وعلى الأخص :-

الكشف عن الوقائع التى يعلمون بها أثناء تأدية مهمتهم والتى لا تفصح عنها الحسابات والأوراق التى يشهدون بصحتها ، وذلك متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمرا لازما لكى تعبر هذه الحسابات والأوراق عن الواقع ، وكذلك الكشف عما عملوه من نقص أو تحريف أو تمويه فى هذه الحسابات والأوراق أو من أية موانع من شأنها أن تؤثر على حقيقة المركز المالى أو حقيقة الأرباح و الخسائر للوحده محل المراجعه ، وعليهم أيضا مراعاة الأوضاع المهنيه فى الفحص و التقرير عن الحصول على الإيضاحات التى من شأنها أن تمكنهم من إكتشاف أى خطأ أو غش وقع فى الحسابات .

<u>ثانيا فى مجال تنفيذ الخطه وتقويم الأداء :-</u>

يباشر الجهاز فى مجال الخطه وتقويم الأداء الرقابه على إستخدام المال العام على أساس معايير الإقتصاد و الكفايه و الفاعليه ويباشر الجهاز بصفه خاصه فى هذا المجال الإختصاصات التاليه :-

١- متابعة وتقويم أداء الوحدات الخاضعه لرقابة الجهاز التى تباشر نشاطها فى مجالى الخدمات والعمال وذلك على مستوى الوحده وعلى مستوى مجموعه الوحدات ذات النشاط المتماثل ، وله فى هذا المجال على الأخص .

أ- متابعة تحقيق أهداف الإنتاج السلعى وإنتاج الخدمات كما ونوعا .

ب- مراجعة عدد العاملين ونوعيات وظائفهم والأجور المدفوعه لهم ومقارنتهم بما هو مقدر لها .

جـ- مراقبة الكفايه الإنتاجيه للتأكد من تحقيق الزياده المستهدفه فى الكفايه الإنتاجيه ومن عدم تجاوز مستلزمات الإنتاج للمعدلات المقرره ومراجعة أحجام الطاقه المستغله فعلا ومقارنتها بالطاقه الممكن إستغلالها مقيسه على أساس التشغيل الكامل .

د- مراقبة تكاليف الإنتاج و التحقق من تخفيضها طبقا للخطط الموضوعه ومراجعة نسبة كل نوع من أنواع التكاليف الى إجمالى التكاليف وقيمة الإنتاج .

هـ- متابعة تنفيذ المشروعات لأهداف التصدير .

و- تتبع النتائج التى ترتبت على تنفيذ مشروعات لخطه وتقويم هذه النتائج مع مقارنتها بالإستثمارات وتكلفتها و المواد المستخدمه فيها .

٢- إعداد تقارير تفصيليه تتناول ما يكتشف من نقاط ضعف أو إختلال أسفرت عنها تقارير المتابعه وتقويم الأداء عن الوحدات والأنشطه .

٣- متابعة تنفيذ المشروعات الإستثماريه بالتكاليف المقدره ، طبقا للتوقيت الزمنى المحدد لها ، وعلى الوجه المحدد فى الخطه .

٤- متابعة وتقويم القروض و المنح المبرمه مع الدول و المنظمات الدوليه والإقليميه والممنوحه من البنوك الأجنبيه و المديونيه مع العالم الخارجى .

٥- متابعة حركات أسعار السلع و الخدمات وخاصة السلع التموينيه والإستهلاكيه وغيرها ومقارنتها مع الأسعار فى فترات سابقه .

٦- تتبع التغير فى الإستهلاك القومى و الإدخار القومى و الدخل القومى وأن التغيير يتم طبقا للخطه .

٧- تتبع مدى نجاح الخطه فى إقامة التوازن الإقتصادى بين القطاعات المختلفه وإكتشاف مواطن الإختناق التى تمنع تنفيذ الخطه وتحقيق الأداف المحددة .

٨- تقويم الأرقام القياسيه من البيانات الرقميه وبصفه خاصه أرقام المجاميع الإقتصاديه .

٩- مراجعة السجلات المقرر إمساكها للخطة العامة للتنميه الإقتصاديه والإجتماعيه وسجلات متابعة تنفيذها .

ثالثا في مجال الرقابه القانونيه على القرارات الصادره في شأن المخالفات الماليه

يختص الجهاز بفحص ومراجعة القرارات الصادره من الجهات الخاضعة لرقابته في شأن المخالفات الماليه التي تقع بها وذلك للتأكد من أن الإجراءات المناسبه قد إتخذت لتلك المخالفات وأن المسئوليه عنها قد حددت ، وتمت محاسبة المسئولين عن إرتكابها ويتعين موافاة الجهاز بالقرارات المشار اليها خلال ثلاثين يوما من تاريخ صدورها مصحوبه بكافة أوراق الموضوع ، ولرئيس الجهاز ما يأتي :-

١- أن يطلب خلال ثلاثين يوما من تاريخ ورود الأوراق كامله للجهاز – إذا رأى وجها لذلك -تقديم العامل الى المحكمه التأديبيه ، وعلى الجهة المختصه بالإحاله الى المحاكمه التأديبيه في هذه الحاله مباشرة الدعوى التأديبيه خلال الثلاثين يوما التاليه .

٢- أن يطلب الى الجهة الإداريه مصدرة القرار في شأن المخالفه الماليه خلال الثلاثين يوما من تاريخ ورود الأوراق كاملة للجهاز إعادة النظر في قرارها ، وعليها ان توافي الجهاز بما إتخذته في هذا الصدد خلال الثلاثين يوما التاليه لعملها بطلب الجهاز .

فإذا لم تستجب الجهة الإداريه لطلب الجهاز المركزي للمحاسبات خلال الثلاثين يوما التاليه أن يطلب تقديم العامل الى المحاكمه التأديبيه وعلى الجهة التأديبيه المختصه مباشرة الدعوى التأديبيه خلال الثلاثين يوما التاليه .

٣- أن يطعن في القرارات أو الأحكام الصادره من جهات التأديب في شأن المخالفات الماليه ، وعلى القائمين بأعمال السكرتاريه بالجهات المذكوره موافاة

الجهاز بصوره من القرارات أو الأحكام الصادره فى شأن المخالفات الماليه فور صدورها .

رابعا

فى مجال مراقبة الشركات التى لاتعتبر من شركات القطاع العام والتى يساهم فيها شخص عام أو شركه من شركات القطاع العام أو بنك من بنوك القطاع العام بما يقل عن ٢٥ ٪ من رأسمالها :-

يتعين على الشخص العام المساهم أن يقدم الى الجهاز التقرير السنوى لمراقبى الحسابات خلال أسبوعين من تاريخ وروده له ، وكذلك أية بيانات أو قوائم أو مستندات تتعلق بالشركه المساهم فيها يطلبها الجهاز خلال شهرين من تاريخ ورود تقرير مراقبى الحسابات و القوائم والمستندات و البيانات التى طلبها .

مــــــاده (٦)

لرئيس الجهاز تعيين مراقبى حسابات من بين من يزاولون المهنة من خارج النطاق الحكومى لبنوك القطاع العام وللشركات المنصوص عليها فى البند (٣) من الماده (٣) من هذا القانون وللجهات التى تنص قوانينها على ذلك ويبلغ مراقبو الحسابات تقاريرهم الى الجهاز والى تلك الجهات وللجهاز أن يعد تقريرا بملاحظاته ويرسله الى الجهة المعنيه لعرضه مع تقرير مراقبى الحسابات على الجمعيه العامه .

مــــــاده (٧)

يباشر الجهاز عمليات الفحص و المراجعه المنصوص عليها فى هذا القانون أما فى مقار الجهات التى تتواجد بها السجلات و المستندات المؤيده لها وأما فى مقر الجهاز وفقا لما يراه رئيس الجهاز محققا للمصلحه العامه .

وللجهاز الحق فى أن يفحص - عدا المستندات و السجلات المنصوص عليها فى القوانين و اللوائح - أي مستند أو سجل أو محاضر جلسات أو أوراق أخرى يراها لزمه للقيام بإختصاصاتهخ على الوجه الأكمل ، كما له الحق أيضا فى أن يطلب أية

بيانات أو معلومات أو إيضاحات يرى أنها لازمة لمباشرة هذه الإختصاصات ، وله أن يحتفظ بما يراه من المستندات أو الوثائق أو السجلات أو الأوراق ، إذا تطلبت عملية المراجعه ذلك لحين الإنتهاء منها .

مـــــادة (٨)

يقوم الجهاز بفحص اللوائح الإداريه و الماليه للتحقق من مدى كفايتها وإقتراح وسائل تلافى أوجه النقص فيها .

مـــــادة (٩)

يباشر الجهاز إختصاصاته المبينه فى هذا القانون بطريق العينه ، وله أن يباشر هذه الإختصاصات بطريق الفحص الشامل إذا دعت الحاجه الى ذلك .

مـــــادة (١٠)

للجهاز حق الإتصال المباشر بالمسئولين الماليين بمختلف مستوياتهم التابعين منهم لوزارة الماليه أو غيرهم فى الجهات الخاضعه لرقابته .

مـــــادة (١١)

يعتبر من المخالفات الماليه فى تطبيق أحكام هذا القانون ما يأتى : -

١- مخالفة القواعد والإجراءات الماليه المنصوص عليها فى الدستور و القوانين و اللوائح المعمول بها .

٢- مخالفة القواعد والإجراءات الخاصه بتنفيذ الموازنه العامه للدوله وبضبط الرقابه على تنفيذها .

٣- مخالفة القواعد والإجراءات الخاصه بالمشتروات و المبيعات وشئون المخازن وكذا كافة القواعد والإجراءات و النظم الماليه و المحاسبيه الساريه .

٤- كل تصرف خاطئ عن عمد أو إهمال أو تقصير يترتب عليه صرف مبلغ من أموال الدوله بغير حق أو ضياع من الحقوق الماليه للدوله أو المؤسسات أو الهيئات

العامه أو غيرها من الجهات الخاضعه لرقابة الججهاز أو المساس بمصلحة من مصالحها الماليه أو الإقتصاديه .

كما تعتبر فى حكم المخالفات الماليه : -

عدم موافاة الجهاز بصورة من العقود أو الإتفاقات أو المناقصات التى يقتضى تنفيد هذا القانون موافاته بها .

عدم موافاة الجهاز بالحسابات ونتائج الأعمال و المستندات المؤيده لها فى المواعيد المقرره أو بما يطلبه من أوراق أو بيانات أو قرارات أو محاضر جلسات أو وثائق أو غيرها مما يكون له الحق فى فحصها أو مراجعتها أو الإطلاع عليها طبقا للقانون .

مـــــادة (١٢)

يعتبر من المخالفات الإداريه فى تطبيق أحكام هذا القانون ما يأتى: -

١- عدم الرد على ملاحظات الجهاز أو مكاتباته بصفه عامه فى التأخر فى الرد عليها عن المراعيد المقرره فى هذا القانون بغير عذر مقبول ويعتبر فى حكم عدم الرد أن يجيب العامل المختص إجابة الغرض منها المماطله أو التسويف .

٢- عدم إخطار الجهاز بالأحكام و القرارات الإداريه الصادره بشأن المخالفات الماليه خلال المده المحدده فى هذا القانون .

٣- التأخير دون مبرر فى إبلاغ الجهاز خلال المواعد المحدد فى هذا القانون بما تتخذه الجهة لمختصه فى شأن المخالفه الماليه التى تبلغ اليها بمعرفة الجهاز .

الجهات الخاضعه لرقابة الجهاز والتزاماتها

يباشر الجهاز إختصاصاته بالنسبه للجهات الأتيه :-

١- الوحدات التى يتألف منها الجهاز الإدارى للدوله ، ووحدات الحكم المحلى .

٢- الهيئات العامه و المؤسسات العامه وهيئات القطاع العام وشركاته و المنشآت والجمعيات التعاونيه التابعه لأى منها فى الأنشطه المختلفه بكافة مستوياتها طبقا للقوانين الخاصه بكل منها .

٣- الشركات التى لاتعتبر من شركات القطاع العام و التى ساهم فيها شخص عام أو شركة من شركات القطاع العام أو بنوك القطاع العام بما لا يقل عن ٢٥ ٪ من رأسمالها .

٤- النقابات والإتحادات المهنيه والعماليه .

٥- الأحزاب السياسيه والمؤسسات الصحفيه القوميه والصحف الحزبيه .

٦- الجهات التى تنص قوانينها على خضوعها لرقابة الجهاز .

٧- أى جهة أخرى تقوم الدوله بإعانتها أو ضمان حد أدنى للربح لها أو ينص القانون على إعتبار أموالها من الأموال المملوكه للدوله .

مـــــاده (٤)

يختص الجهاز أيضا بفحص ومراجعة أعمال وحسابات أى جهة يعهد إليها بمراجعتها أو فحصها من رئيس الجمهوريه أو مجلس الشعب أو رئيس مجلس الوزراء ، ويبلغ الجهاز نتيجة فحصه الى الجهات طالبة الفحص .

ولمجلس الشعب أن يكلف الجهاز المركزى للمحاسبات بفحص نشاط إحدى المصالح الإداريه أو أى جهاز تنفيذى أو إدارى أو إحدى الهيئات أو المؤسسات العامه أو إحدى شركات القطاع العام أو الجمعيات التعاونيه أو المنظمات الجماهيريه التى تخضع لإشراف الدوله أو أى مشروع من المشروعات التى تسهم فيها الدوله أو تتولى إعانتها أوتتضمن حد أدنى لأرباحها أو أى مشروع يقوم على إلتزام بمرفق عام أو أى عمليه أو نشاط تقوم به إحدى هذه الهيئات ويتولى الجهاز إعداد تقارير خاصه عن المهام التى كلفه به المجلس متضمنه حقيقة الأوضاع الماليه والإقتصاديه التى تناولها الفحص .

كما يجوز للمجلس أن يكلف الجهاز بإعداد تقارير عن نتائج متابعته لتنفيذ الخطه وما تم تحقيقه من أهدافها ، وأن يطلب منه إبداء الرأى فى تقارير المتابعه التى تعدها وزارة التخطيط .

وتتمثل إلتزامات الجهات الخاضعه لرقابة الجهاز :

على وزارة الماليه موافاة الجهاز بالحسابات الختاميه للدوله وبياناتها التفصيليه ومشروعات قوانين ربطها .وعلى الجهات الخاضعه لرقابة الجهاز موافاتة بميزانيتها وحساباتها الختاميه وما يجرى عليها من تسويات وتعديلات إضافيه والحسابات الماليه والربع سنويه والشهريه ونتائج الجرد السنوى للمخازن التابعه وتقارير الإنجاز .

وكل ذلك فى حدود المواعيد المنصوص عليها فى هذا القانون والقانون رقم ١٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنه العامه للدوله ولائحته التنفيذيه و القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٧١ بشأن المحاسبه الحكوميه ولائحته التنفيذيه .

مـــــاده (١٤)

على ممثلى وزارة الماليه لدى الجهات الخاضعه لرقابة الجهاز والمسئولين الماليين فى هذه الجهات إخطار الجهاز بجميع الحالات التى يتضمن الصرف فيها مخالفه ماليه وذلك خلال شهر من تاريخ وقوعها .

مـــــاده (١٥)

- على رؤساء الجهات الخاضعه لرقابة الجهاز إبلاغه بوقائع الإختلاس أو السرقه أو التبديد أو الإتلاف أو الحريق أو الإهمال يوم إكتشافها وعليهم أيضا أن يوافو الجهاز بالقرارات الصادره بشأنها فور صدورها .

مـــــاده (١٦)

على الجهات الخاضعه لرقابة الجهاز موافاته بالبيانات و المؤشرات اللازمه لمتابعة تنفيذ الخطه وتقويم الأداء طبقا للنظم والنماذج التى يعيدها الجهاز .

وتلتزم تلك الجهات التى تقوم بتنفيذ مشروعات إستشاريه بموافاة الجهاز بصورة من دراسة الجدوى لكل مشروع إستثمارى وكذلك بأية تعديلات تطرأ على هذه الدراسه وأسبابها أثناء تنفيذ المشروع .

مـــــاده (١٧)

على الجهات الخاضعه لرقابة الجهاز أن ترد على ملاحظاته خلال شهر من تاريخ إبلاغها بها .

البـــاب الرابـــع

تقارير الجهـــــاز :-

مـــــاده (١٨)

يقدم الجهاز التقارير الأتيه عن : -

١- ملاحظاته التى أسفرت عنها عمليات الرقابه المنصوص عليها فى الباب الثانى من هذا القانون ويرسلها الى رؤساء الوحدات التى تخصها .

٢- نتائج مراجعة الحسابات الختاميه لتنفيذ موازنات الوحدات الحسابيه الوارده فى البند (١) من الماده (٣) من هـذا القانون ويرسلها الى وزارة الماليه والى تلك الوحدات خلال شهرين من تاريخ تسلمه لكل حساب ختامى أو ميزانيه .

٣- نتائج مراجعة الميزانيات و القوائم والحسابات الختاميه للوحدات الوارده فى البند (٢) من الماده (٣) من هـذا القانون ويرسلها الى وزارة الماليه والى تلك الوحدات والجهات الرئاسيه المعنيه خلال شهرين من تاريخ تسلمه لكل منها .

ويجب أن تتضمن هذه التقارير على وجه الخصـوص الملاحظات التى أسفرت عنها المراجعه وما أتخذ بشأنها وما إذا كانت الميزانيه و الحسابات الختاميـه تعبر

بوضوح عن حقيقة المركز المالى للوحده وعن حقيقة فائضها أو عجزها فى نهاية العالم .

كذلك يجب أن تتضمن التقارير طريقة الجرد والتقويم التى إتبعتها الوحده ومدى التحقق من سلامتها وموافقتها للإجراءات التى إعتمدها الجهاز والأصول المرعيه .

كما ينبغي الإشاره فى التقرير الى كل تغيير يطرأ على أسس وطرق التقويم أو الجرد وأثر ذلك على نتائج الحسابات .

ويجب عرض ملاحظات الجهاز على مجالس الإداره المختصه خلال شهر على الأكثر من تاريخ إبلاغها .

ويقع باطلا كل قرار تتخذه الجمعيات العامه أو مجالس الإدارة المشار اليها والمنعقده للنظر فى إقرار الميزانيات والحسابات الختاميه للوحدات سالفة الذكر ما لم يعرض ويناقش معها تقارير الجهاز عنها .

٤- ملاحظات على الحساب الختامى للموازنه العامه للدوله ويرسل التقرير الى مجلس الشعب فى موعد لا يتجاوز شهرين من تاريخ ورود الحساب الختامى كاملا للجهاز من وزارة الماليه ، كما يرسل نسخة من التقرير الى هذه الوزاره .

٥- متابعة تنفيذ الخطه وتقويم الأداء المنصوص عليها فى البند(ثانيا) من الماده (٥) من هذا القانون ، كما يعد تقريرا عن كل سنه ماليه فى هذا المجال ويرسل هذه التقارير الى مجلس الشعب والى الجهات المعنيه .

ويقدم الجهاز الى رئيس الجمهوريه والى مجلس الشعب والى رئيس مجلس الوزراء تقارير سنويه عن النتائج العامه لرقابته أو أية تقارير أخرى يعدها .

كما يقدم الجهاز الى مجلس الشعب أية تقارير يطلبها منه .

الفصـل الثـالث
التنظيمات و الجمعيات المهنيه الأخرى المؤثره على مهنة المحاسبه و المراجعه بمصر

مقدمـــــة

يهتم هذا الفصل بالتنظيمات و الجمعيات المهنيه التى تم تكوينها بغرض تطوير ممارسة مهنة المحاسبه و المراجعه فى مصر ، ولعل أبرز تلك الجمعيات هى جمعية المحاسبين و المراجعين المصريه ، المعهد المصرى للمحاسبين و المراجعين ، جمعية الضرائب المصريه ، جمعية المحاسبه والنظم والمراجعه ، بالإضافه الى جمعية المحاسبين القانونيين .

وسوف يتم إستعراض تلك الجمعيات حسب تأثيرها على مهنة المحاسبهو المراجعه على النحو التالى :-

٤/٣/١ جمعية المحاسبين والمراجعين المصريه .

٤/٣/٢ المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين .

١/٣/٤ جمعية المحاسبين والمراجعين المصريه.

تم إنشاء جمعية المحاسبين والمراجعين (الملكيه) المصريه بمقتضى المرسوم الصادر فى ٢٤ إبريل عام ١٩٤٦ على نمط جمعيات المحاسبين والمراجعين بإنجلترا، وقد أسس تلك الجمعيه لفيف من المصريين والإنجليز الذين تلقوا علومهم فى إنجلترا وأصبحوا أعضاء بمجمع المحاسبين القانونيين بإنجلتراوويلز .

وتهدف الجمعيه الى تنظيم المهنة والإرتقاء بمستواها ، وذلك عن طريق عقد إمتحانات ذات مستوى رفيع لمن يرغب فى الحصول على عضوية الجمعيه ، أسوه بما هو متبع فى إنجلترا وذلك بعد الحصول على الخبره المطلوبه بمكاتب الأعضاء. وتتمثل شروط الإلتحاق بجمعية المحاسبين و المراجعين المصريه على النحو التالى:-

أولا - أن يكون حاصلا على بكالوريوس التجاره شعبة محاسبه أو أى معهد محلى أو أجنبى يعتبرها مجلس الإداره معادله لها.

- أن يقوم بالتمرين مع أعضاء الجمعيه ولمدة ثلاثة سنوات متتاليه وذلك بتحرير عقد من ثلاث صور (تصرف العقود من مقر الجمعيه) مرفقا بها :

١-شهادة بكالوريوس .

٢- شهادة الميلاد أو مستخرج رسمى منها.

٣- صورة من شهادة الخدمه العسكريه .

٤-صوره من نموذج (١) أو (٢) من الهيئه العامه للتأمينات معتمده من عضو الجمعيه بخاتم مكتبه .

٥- إقرار تفرغ لمهنة المحاسبه معززا من المحاسب عضو الجمعيه .

-يحرر العقد من ثلاث صور ، تحفظ صورة فى سجلات الجمعيه ، والثانيه مع عضو الجمعيه ، والثالثه مع المحاسب تحت التمرين .

-بعد مضى سنة ونصف من الثلاث سنوات تمرين (وذلك بتقديمه شهاده من المحاسب عضو الجمعيه الذى يقوم بالتمرين لديه) يحق له دخول الإمتحان المتوسط (يعفى من دخول الإمتحان المتوسط الحاصل على الماجيستير) وبعد نجاحه فى الأمتحان المتوسط وبمرور سنه ونصف أخرى - تكمله الثلاث سنوات - وذلك بتقديمه شهاده من المحاسب عضو الجمعيه - يتقدم للإمتحان النهائى ، وبعد النجاح يتقدم بطلب الى السيد الأستاذ رئيس الجمعيه ويطلب فيه منحه عضوية الجمعيه- مع تزكية عضوان من أعضاء الجمعيه - ويعرض الطلب على لجنة العضويه ثم مجلس الإداره ويوافق على الطلب فورا .

-تعقد الجمعيه الإمتحان المتوسط و النهائى فى مايو ونوفمبر من كل عام ، لمن يرغب التقدم للإمتحان ويكون قد إستوفى الشروط المذكوره .

<u>ثانيا بالنسبه لأعضاء الجمعيه المشتغلون بمهنة المحاسبه فى الدول العربيه .</u>

١- يقدم عضو الجمعيه صورة معتمده من العقد المبرم بينه وبين صاحب المكتب العربى للمحاسبه والمراجعه .

٢- يقدم المحاسب تحت التمرين صورة معتمده من العقد المبرم بينه وبين صاحب المكتب العربى للمحاسبه والمراجعه الذى يعمل به عضو الجمعيه .

٣- يقدم المحاسب تحت التمرين : شهادة بكالوريوس التجاره - شهادة الميلاد أو مستخرج رسمى منها - تعهد من المحاسب تحت التمرين بأنه متفرغ لمهنة المحاسبه والمراجعه بمكتب (كــــذا) وتحت إشراف عضو الجمعيه (كذا) ثم يعزز هذا التعهد من المحاسب عضو الجمعيه الذى يعمل تحت إشرافه بالمكتب المذكور .

<u>ثالثا بالنسبه لأساتذة الجامعات :</u>

أن يكون قد مضى ست سنوات كالأتى :

أ- ثلاث سنوات بعد حصوله على الدكتوراه في التدريس بإحدى الجامعات المصريه أو إحدى الجامعات الأجنبيه التي يعتبرها مجلس الإداره معادله للجامعات المصريه .

ب- ثلاث سنوات أخرى - قبل حصوله على الدكتوراه أو بعد مرور ثلاث سنوات من حصوله على الدكتوراه - مزاولا لمهنة المحاسبه والمراجعه بالمستوى اللائق في ج . م . ع . أو الخارج ويعتمدها مجلس الإداره بناء على توصية لجنة العضويه .

رابعا بالنسبه لغير أساتذة الجامعه :

يكون قد مضى على حصوله على الدكتوراه ثلاث سنوات على الأقل وأن يكون قد زاول مهنة المحاسبه والمراجعه بالمستوى اللائق سواء في مصر أو في الخارج ثلاثة سنوات أخرى قبل أو بعد حصوله على الدكتوراه .

خامسا بالنسبه للحاصلين على شهاده C. P. A من الولايات المتحده الأمريكيه :

الطلبات المقدمه من الحاصلين على شهادة C. P. A. من الولايات المتحده الأمريكيه بشرط مزاولة مهنة المحاسبه والمراجعه بالمستوى اللائق في ج . م . ع . أو الخارج لمدة ثلاث سنوات قبل أو بعد الحصول على شهادة C. P. A ويعتمدها مجلس الإداره بناء على توصية لجنة العضويه ومرفقا بها شروط التقدم على هذه الشهاده من الولايه المذكوره (اللائحه الأساسيه والداخليه) .

وقد أصدرت جمعية المحاسبين و المراجعين المصريه في مايو عام ١٩٨٢ قواعد المراجعه التي يجب أن يستند إليها مراقب الحسابات عند القيام بمراجعة قوائم المراكز الماليه ، وقد إشتملت القواعد التي أصدرتها الجمعيه على البنود التاليه : -

- التخطيط لعملية المراجعه ومراقبة تسجيل مراحل التنفيذ .
- دليل نظام الحسابات .

- المراقبه الداخليه .
- وسائل الإثبات فى المراجعه .
- المراجعه الشامله للقوائم الماليه .

٣/٣/٤ المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين

تم تأسيس المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين تنفيذا للإتفاق الذى تم بين الحكومه المصريه والحكومه الأمريكيه ، وإستجابة لروح التعاون فى مجالات العمل لمهنة المحاسبه والمراجعه .

ويتحدد الغرض من إنشاء وتأسيس المعهد فى المساعده على النهوض بمهنة المحاسبه والمراجعه فى مصر ، والعمل على وضع ونشر المعايير المحاسبيه التى تساعد فى إعداد القوائم الماليه والإفصاح عن بياناتها بشكل يعكس المستفيدين منها فى إتخاذ القرارات الماليه الملائمه ، إضافه الى رفع كفاءة أساليب وإجراءات عملية المراجعه والتقارير الصادره عنها ، وذلك تنفيذا للتوصيات التى أصدرها المؤتمر الدولى للمحاسبه والمراجعه المنعقد عام ١٩٨٠ .

ويتمثل الهدف الأساسى من تأسيس المعهد فى العمل على تأهيل المحاسبين والمراجعين مهنيا وذلك عن طريق إعداد الدورات التدريبيه المتكرره والمنظمه والمتطوره للمحاسبين والمراجعين المزاولين لمهنة المحاسبه والمراجعه ، ثم عقد الإختبارات المهنيه التى توفر للناجحين منهم الحصول على شهادات تؤهلهم لمزاولة مهنة المحاسبه والمراجعه على مستوى فنى مرغوب ، حيث تتحدد فكرة إستمرارية تلك الدورات على أساس أن الإستمرار يعنى أيضا التجديد والتطوير ، علاوه على ذلك يقوم المعهد أيضا بتنفيذ الأهداف الرئيسيه التاليه :-

-وضع قواعد معايير مهنة المحاسبه والمراجعه ، وذلك عن طريق لجان متخصصه لهذا الغرض .

- عقد ندوات ولقاءات دوريه لتبادل الأراء بين مزاولى مهنة المحاسبه والمراجعه بهدف مسايرة تطورات ومهارات المهنه .

وقد قام المعهد بتشكيل ثلاثة لجان متخصصه مكونة من أساتذه بكليات التجاره وكذلك محاسبون قانونيون بمكاتب المحاسبة القانونيه الكبرى بمصر ، كما تمثل الجهاز المركزى للمحاسبات فى اللجان ، وذلك بهدف إعداد معايير المحاسبه ، ومعايير المراجعه بالإضافه الى قواعد السلوك المهنى لمهنة المحاسبين والمراجعين .

وقد قام المعهد بتنظيم ثلاثة مؤتمرات لمناقشة وعرض معايير المحاسبه ، ومعايير المراجعه وقواعد أداب وسلوك المهنة ، وتعتبر تلك المعايير والقواعد مجرد ترجمه حرفيه لتلك المعايير أو القواعد الدوليه ، كما يقوم المعهد فى الوقت الحاضر بتنظيم دورات تدريبيه لتأهيل المحاسبين و المراجعين سواء فى مجال المهنة الحره أو خارجها .

الفصل الرابع

تقويم مدى توافر تنظيم مهنى فى مصر
و الإطار المقترح لتنظيم يحكم ممارسة
مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر

مقدمة

فى الفصول السابقة تناول المؤلف أبرز التنظيمات و الجمعيات التى يمكن أن تؤثر فى مهنة المحاسبة و المراجعة فى مصر ، و السؤال الذى يمكن أن يثار هنا هو هل قامت تلك التنظيمات أو الجمعيات المهنية فى تطوير مهنة المحاسبة و المراجعة بالفعل .

وأى تنظيم منها يمكن أن يحظى بالقبول و الإعتراف على إيجاد حلول للمشاكل المهنية و يقوم بتنظيم ورعاية شئون الأعضاء من المحاسبين القانونيين أو وضع قواعد و معايير المراجعة و آداب و سلوك المهنة .

هذا الفصل يهتم بشكل رئيسى بالإجابة على تلك الأسئلة التى تدور حول هذا الموضوع ، حيث يركز بشكل أساسى على التعرف على مدى توافر مقومات وأركان التنظيم المهنى فى جمهورية مصر العربية .

و تحقيقاً لذلك فسوف يتم تقييم دور كل من التنظيمات و الجمعيات المهنية السابقة الإشارة إليها -بحيث يتم فى النهاية التوصية بالتنظيم المتكامل المقترح الذى يتولى شئون تنظيم المهنة فى مصر .

٤/١/٤ تقييم دور التنظيمات و الجمعيات المهنية القائمة فى تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة فى مصر

سبق القول أن التنظيم المهنى المطلوب هو ذلك التنظيم الذى يستطيع ان يقوم بالتالى :-

أ- تحديد قائمة بالأولويات اللازمة لدعم الثقة بالمحاسب و المراجع و بكفاءته المهنية من الناحيتين العلمية و العملية وإعتماد إمتحانات متطورة كمتطلب أساسي لمزاولة مهنة المحاسبة و المراجعة في مصر .

ب- تحديد قواعد المحاسبة و المراجعة المتعارف عليها في مصر .

ج- تحديد قواعد أداب و سلوك المهنة و العمل بها بين أعضاء المهنة .

و المتتبع لأهداف التنظيمات و الجمعيات المهنية سالفة الذكر ، يتبين له مدى القصور المرتبط بالدور الذى تلعبه في تطوير و تنظيم ممارسة المهنة في مصر على النحو التالي :-

١-لا يمكن أن تقوم نقابة التجاريين أو وزارة المالية (عن طريق سجل المحاسبين والمراجعين بالوزارة) بدور الجمعية المهنية التي يمكن أن تساهم في تطوير وتنظيم ممارسة المهنة ، فالنقابة بعد أن كان إسمها نقابة المحاسبين والمراجعين أصبح إسمها نقابة التجاريين و بالتالي أصبحت تضم عديد من الطوائف و الفئات المختلفة و المتباينة ، كما أن نشاطها إجتماعي و ليس مهني ، كما إنه إذا كانت الخطوة الأولى في إعادة تنظيم المهنة بمصر هو رفع مستواها عن طريق التأهيل المهني للمحاسب القانوني ، من ثم لا بد من إلغاء القانون رقم ١٣٣ لعام ١٩٥١ الذى صدر من سنوات بعيده ، و بالتالي يتعين إلغاء دور وزارة المالية - أي بعبارة أخرى يجب إلغاء التدخل الحكومي في عملية التأهيل .

٢- لقد أناط المشرع بالجهاز المركزي للمحاسبات مراجعة شركات قطاع الأعمال العام عن طريق موظفي الجهاز ، أي أن هؤلاء الموظفين يقومون بمهمة مراقب الحسابات ، و بالتالي فإن العلاقة بين الموظف و الدولة - مالك وحدات قطاع الأعمال - هي علاقة عمل ، و على الرغم من أن القانون الخاص بالجهاز يشير في مادته الخامسة على ضرورة مراعاة أصول المهنة و الإلتزام بواجباتها و آدابها ، إلا إنه ما زال هناك فارق كبير بل هناك تعارض واضح حيث من يقومون بمراجعة وحدات قطاع الأعمال العام موظفين و ليسوا رجال مهنة ، و بالتالي فإن قيامهم بعملية المراجعة يعد خروجاً صريحاً عن جوهر المهنة و هو حياد مراقب الحسابات .

٣- ليس هناك أى دور واضح و ملزم للتنظيمات و الجمعيات المهنية السابقة فى صنع قرارت إختيار السياسات المحاسبية أو قرارات إختيار معايير المراجعة المتعارف عليها،و بالتالى فليس هناك أى هوية لتلك الجمعيات ، رغماً عن تعدد تلك الجمعيات المهنية أو العلمية (جمعية المحاسبين و المراجعين - المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين ، شعبة المحاسبة و المراجعة بنقابة التجاريين) ،إلا إنه ليس هناك جمعية واحدة لها حق صنع القرار المحاسبى أوصنع قرار معايير المراجعة ملزم بإتباعها من قبل مراقبى الحسابات . و نتيجة لذلك ليس هناك معايير متعلقة بالمحاسبة أو المراجعة لها صفة القبول العام فى مصر ، حيث إما إنها مستوردة من الخارج أو مخلوطة أو ممزوجة بشكل غير ملزم و بالتالى فليس لها قبولاً عاماً أو ليست متكاملة وشاملة ، و بإستقراء الواقع المهنى فى مصر يتضح له ما يلى :-

أ- ليس هناك تفرغ من أحد لجان أى هيئة مهنيةلتطوير معايير المحاسبة و المراجعة .

ب-ليس هناك صلاحيات كافية لأى هيئة مهنية تقوم و تهتم بتطوير القواعد المهنية.

ج- ليس هناك أى جهة تتولى مراقبة الإلتزام بالقواعد المهنية .

د- ليس هناك أى جهة مهنية تراقب و تتولى عملية تأهيل المحاسبين القانونيين أو حتى عند إعطائهم ترخيص مزاولة المهنة .

٣/٤/٤ الإطار المقترح للتنظيم المتكامل لتنظيم شئون المهنة فى مصر

فيما يلى خصائص الإطار المقترح لتكوين تنظيم متكامل بشأن إعادة تنظيم شئون المهنة فى مصر :-

(١)فى مصر تعتبر مهنة المحاسبة و المراجعة مهنة واحدة ، و قد نتج عن ذلك خلط واضح فيما بين المحاسب و المراجع ، و ترتب على ذلك بطبيعة الحال وجود جمعية محاسبين و مراجعين و شعبة محاسبة ومراجعة بنقابة التجاريين ، و لا شك إنه يتعين الفصل بين مجلس معايير المحاسبة عن مجلس معايير المراجعة مثلما هو الحال، بالولايات المتحدة الأمريكية حيث ينفصل مجلس معايير المحاسبة The Financial Accounting Standards Board (FASB) عن مجلس معايير المراجعة Auditing Standards Board (ASB) على النحو التالى :-

- يتكون مجلس معايير المراجعة من خمسة عشر عضواً ، من ذوى الخبرة الواسعة فى مجالات المراجعة و المحاسبة القانونية و إدارة الأعمال و الحكومة و المجالات الأكاديمية ، و المهمة الأساسية لهذا المجلس هو إصدار تعليمات آمرة و ملزمة تصدر فى صوره نشرات بمعايير المراجعة و التى تمثل إرشادات لتحديد و تطبيق إجراءات المراجعة ، فضلاً عن إعداد تقرير بنتائج تلك المراجعة .

- أما مجلس معايير المحاسبة يتكون من سبعة أعضاء يتم إختيارهم فى مجالات الأعمال المختلفة فضلاً عن المجالات الأكاديمية ، وهذا المجلس يعد منظمة مستقلة بذاتها هدفها وضع و تفسير مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، و تشكل النشرات والتفسيرات التى يصدرها هذا المجلس عناصر مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

(٢) يجب أن تتكون المهنة من عدة كيانات تؤثر و تتأثر بشكل مباشر بالمهنة ذاتها ، وأهم تلك الكيانات هي :-

المجمع المصرى للمحاسبين القانونيين ، جمعيات المحاسبين القانونيين بالمحافظة ، وحدات الممارسة ، و يمكن إبراز طبيعة كل تنظيم و الأنشطة الرئيسية لكل منها على النحو التالى :-

<u>أ- المجمع المصرى للمحاسبين القانونيين :</u>

سوف يعتبر المجمع المصرى للمحاسبين القانونيين هو التنظيم المهنى القومى لمهنة المحاسبة العامة أو القانونية ، و لعل من أهم أهداف هذا المجمع هو :-

- العمل لصالح أعضاء مهنة المحاسبة و المراجعة .
- ضمان أن مكاتب المحاسبة و المراجعة القانونية تعمل وفقاً لمستوى جودة مهنية محدد .
- المحافظة على معايير أداء المراجعة من الناحية الفنية و الأدبية و الأخلاقية .

و سوف تكون العضوية فى هذا المجتمع إختيارية على أن يوفر ذلك المجمع مدى واسع من الخدمات لأعضائهمن حيث :-

- تحديد معايير الممارسة و الرقابة على جودة الأداء .
- قانون آداب و سلوك المهنة .

- التعليم المهنى المستمر و المساعدة الفنية فى مجال المحاسبة و المراجعة .
- نشر دوريات خاصة بمجالات المحاسبة و المراجعة و الضرائب و الخدمات الإستشارية .
- إقامة المؤتمرات و الندوات الخاصة بمجالات المحاسبة و المراجعة المهنية .

و يجب أن يعمل المجمع المصرى للمحاسبين القانونيين من خلال عدد من الأقسام الداخلية المرتبطة بالمحاسبة و المراجعة على النحو التالى :-

أ- قسم معايير المراجعة .

ب- قسم شئون مكاتب المحاسبين القانونيين .

جـ- قسم الرقابة على جودة الأداء .

د- قسم آداب و سلوك المهنة .

ب- جمعيات المحاسبين القانونيين بالمحافظة :

حيث تشكل مكاتب و منشآت المحاسبة القانونية داخل كل محافظة جمعية أو مجمع لتلك المكاتب ، مثل التنظيمات القومية فإن العضوية فى تلك الجمعية تعتبر إختيارية ، بحيث تكون مكاتب و منشآت المحاسبة القانونية أعضاء فى كل من المجمع المصرى للمحاسبين القانونيين و جمعية المحافظة ، و تعمل تلك الجمعيات من خلال هيئات و مجالس تتشكل من أعضائها ، و يكون للجمعيات المحافظة على قانونها الخاص للأخلاقيات المهنية و الذى يتوازى بشكل دقيق مع قانون السلوك المهنى للمجمع المصرى للمحاسبين القانونيين .

جـ- مجالس المحاسبة بالمحافظة :

حيث يكون هناك مجالس للمحاسبة فى كل محافظة بمصر ، تكون المسئولية الأساسية للمجلس فى تحديد و تنفيذ قوانين المحافظة التى تحكم ممارسة المحاسبة القانونية داخل المحافظة ، و التى تتعلق بتصاريح المهنة و الإرشاد المهنى و التعليم المهنى للمحاسبين القانونيين على الرغم من مجالس المحاسبة بالمحافظات لاتتبع مباشرة المجمع المصرى للمحاسبين القانونيين أو جمعيات

المحاسبين القانونيين بالمحافظة إلا إنها تعمل مع تلك التنظيمات على مراقبة وتنظيم هذه المهنة .

د- وحدات الممارسة و المزاولة :

حيث يمكن للمحاسب القانوني أن يزاول المهنة بصفته الفردية أو كعضو في منشأة ، و يتم تنظيم مكاتب المحاسبة القانونية كمنشأة فردية أو كشركة تضامن أو كشركة مساهمة مهنية تزاول المهنة في مصر .

(٣) يجب أن يكون هناك دور هام وجوهري للتنظيمات الأخرى المؤثرة في مهنة المحاسبة القانونية ، حيث يتعين أن يكون هناك تنظيمات خمسة مؤثرة في وحدات الممارسة و المزاولة هي :-

أ- مجلس معايير المحاسبة المالية :

حيث يتعين وجود مجلس مستقل خاص بمعايير المحاسبة المالية المصرى بحيث تكون وظيفته الرئيسية في وضع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتي تكون مقبولة بوجه عام .

ب- مجلس معايير المحاسبة الحكومية :

بحيث يختص ذلك المجلس بتنظيم القطاع الحكومي المصرى ، بحيث يتكون من عدة أعضاء لهم سلطة نشر المبادئ المحاسبية الخاصة بالتنظيمات الحكومية المرتبطة بالمحافظة .

جـ- هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (سوق المال) :

و يجب أن تكون أحد المهام الرئيسية لتلك الهيئة في إصدار المعايير الفنية التي تحكم طرق إعداد التقارير المالية للشركات التي تتداول أوراقها المالية في الأسواق المالية . و يجب أن تصدر الهيئة سلسلة من التعليمات أو المتطلبات المحاسبية بجانب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

د- هيئة المحاسبة العامة في مصر :

تعتبر هذه الهيئة تنظيم فيدرالي يرأسها المراقب العام في مصر (الجهاز المركزي للمحاسبات) و تلك الهيئة ذات تأثير على مهنة المحاسبة القانونية من

خلال إصداره لمعايير المراجعة الحكومية المصرية ، و حيث يقوم بنشر إجراءات عملية مراجعة التنظيمات الحكومية و البرامج و الأنشطة و الوظائف ، ويجب على المحاسبين القانونيين عند أداء عملية مراجعة التنظيمات الحكومية ، الإلتزام بتلك المعايير بالإضافة الى المعايير التى يصدرها المجمع المصرى للمحاسبين القانونيين.

هـ- مصلحة الضرائب:

و تلك المصلحة تعتبر المسئولة عن إدارة و تنفيذ القوانين الضريبية ، و مما لا شك فيه أن تلك المصلحة ذات تأثير مباشر على المحاسبين القانونيين الذين يؤدون خدمات ضريبية ، بحيث إذا خالف بعض هؤلاء المحاسبين تلك القواعد فسوف يكونوا عرضه للغرامات أو العقوبات الأخرى التى يمكن فرضها عن طريق هذا التنظيم .

(٤) يجب ألا تكون مهنة مراقبة الحسابات (وحدات الممارسة) مقصورة على الأشخاص الطبيعيين ، حيث يجب ممارسة المهنة من قبل منشآت فردية أو شركات أياً كان شكلها القانونى . و لذلك يجوز للشركات أن تتخذ شكل تجارى أو مدنى على النحو التالى :-

أ- الشركات التجارية :

بحيث يكون مؤسسى تلك الشركات بين أشخاص مقيدين جميعهم فى الجدول المهنى ، كما قد تضم الى جانبهم أشخاصاً أخرين غير مقيدين فى جدول مراقبى الحسابات ،و فى تلك الحالة يجب ألا تتجاوز مساهمة تلك الفئة ٢٥٪ من مجموع رأس مال الشركة ، كما لا يجوز أن يزيد عدد ممثليهم فى مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة على ربع عدد الأعضاء ، و يمتنع على غير الشركاء المقيدين فى الجدول أن يتولوا منصب رئيس مجلس إدارة الشركة أو مديرها العام .

ب- الشركات المدنية :

و تتكون الشركة المدنية المهنية من أشخاص طبيعيين يمارسون مهنة واحدة ، فموضوعها هو تحقيق التعاون المتبادل بين الشركاء فى ممارسة المهنة المشتركة

وإقتسام ما ينشأ عن ذلك من ربح أو خسارة.

و الحقيقة أن الشركة المدنية المهنية لمراقبى الحسابات لا تخول الشركاء فيها حقوقاً غير تلك المقررة لهم على إنفراد ، إذا يجب أن يتوافر فى كل منهم الشروط التى يتطلبها القانون فى مراقب الحسابات ، كما أن الشريك يظل مسئولاً شخصياً عن أخطائه المهنية ، و يخضع لنظام التأديب الذى يخضع له مراقب الحسابات الذى يمارس مهنته على إنفراد .

و تتمتع الشركة المدنية المهنية بالشخصية القانونية المستقلة عن شخصية الشركاء من تاريخ قيدها فى الجدول المهنى ، و يترتب على ذلك الآتى :-

- أن يكون للشركة عنوان يميزها يتألف من أسماء الشركاء و صفاتهم المهنية كما يلزم إضافة عبارة شركة مدنية مهنية لمراقبة الحسابات .

- يتحدد غرض الشركة المهنية بمباشرة عمل ذهنى من طبيعة مدنية يتمثل فى هذا الخصوص فى ممارسة مهنة مراقبة الحسابات ، و على ذلك يبطل كل تصرف تأديه الشركة و لا يتعلق بممارسة المهنة إلا أن أهلية الشخص المعنوى تتحدد بالغرض الذى تاسس من أجله .

- مسئولية الشركاء فى الشركة المدنية المهنية عن ديون شركتهم مسئولية غير محدودة .

- تخضع الشركة المدنية المهنية لمبدأ حرية التأسيس و إن كانت لا تخضع للقواعد العامة التى تحكم تأسيس الشركات المدنية ، كما أن نظامها القانونى يختلف عن النظام القانونى للشركات التجارية .

فالشركاء فى الشركة المدنية المهنية دائماً من الأفراد الذى يحق لهم ممارسة المهنة ، حيث يستبعد تماماً الأشخاص المعنوية و ذلك بسبب طبيعة النشاط الذى تقوم به تلك الشركات .

الباب الخامس

معايير المراجعه ومدى إمكانية إستخدامها
فى تنظيم الممارسه المهنيه فى جمهورية مصر العربيه

مقدمـــــــــه

يتمثل الهدف الأساسى للمراجعه فى إضفاء الثقه على القوائم الماليه المنشوره، ولا شك أن معايير المراجعه ترتبط بتحقيق هذا الهدف طالما كانت واضحه ومطبقه عن طريق كافة المحاسبين القانونيين المزاولين للمهنة ، ولا شك أن هذة المعايير جوهريه وهامة لمستخدمى القوائم والتقارير الماليه (البنوك ، الموردين، الهيئات ، والأجهزه الحكوميه) حيث أنها توضح كيفية إتمام عملية المراجعه و الفحص عن طريقة المحاسبين و المراجعين القانونيين و المسئوليه التى تقع على نطاقهم .

وقد وضع المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين إطارا عاما لمعايير المراجعه تم الإعتماد عليه كأساس يحكم التطبيق العملى و الممارسه و الواقعيه لهؤلاء المراجعين الممارسين ، وبعد ذلك أصدرت نشرات و إيضاحات لتلك المعايير Statements Of Auditing Standards (SAS) والتى تمثل إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعه فضلا عن إعداد تقارير بنتائج تلك المراجعه .

كذلك فقد وضع الإتحاد الدولى للمحاسبين مجموعه من المعايير الدوليه للمراجعه بهدف تقليل التفاوت فى الأداء المهنى لدى المراجعين وقياس مستوى الجوده المقبوله للأداء المهنى بالإضافه الى تحقيق كيفية أداء العمل المهنى بجانب تحديد مسئولية المراجع عند إخلاله بمستوى آداء المراجع العادى .

يهتم هذا الباب بدراسه تحليليه لمعايير المراجعه ونشراتها الإيضاحيه سواء الأمريكيه أو الدوليه بغرض الوقوف على مدى ملائمتها لتنظيم ممارسة المهنة فى

مصر بغرض تحديد إطار مقترح يتلائم مع الممارسه المهنيه فى ظل الظروف الإقتصاديه المعاصره و المستقله .

وتحقيقا لهذا الهدف فسوف يتم تقسيم هذا الباب الى الفصول التاليه :-

الفصل الأول : دراسه تحليليه لمعايير الراجعه المتعارف عليها .

الفصل الثانى : دراسه تحليليه لنشرات وإيضاحات معايير المراجعه الدوليه .

الفصل الثالث : دراسة الواقع المهنى بشأن معايير المراجعة فى مصر وإطار مقترح ملائم لمعايير مصريه.

الفصل الأول

دراسة تحليلية لمعايير المراجعة المتعارف عليها

مقدمــــــة

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين معايير المراجعه المتعارف عليها باعتبارها أداة لقياس الأداء فى مهنة المراجعه ، ويقصد بمعايير المراجعه بوجه عام بأنها عباره عن أنماط تستخدم كأساس للمقارنه ، بعباره أخرى تشير المعايير للتماثل فى درجة جودة الأداء المهنى للمراجعين .

وفى هذا الصدد يلزم التفرقه بين معايير المراجعه Auditing Standards وإجراءات المراجعه Auditing procedures ، حيث تمثل تلك الإجراءات الخطوات التى يقوم بها المراجع أو أعمال المراجعه المنفذه ، بينما تشير المعايير الى المقاييس التى يقاس بها جودة العمل ،وبينما تعتبر المعايير ملزمه ولا يجوز العدول عنها إذا اريد أن تتم عملية المراجعه بكفاية وبطريقه مرضيه ، فإن إجراءات المراجعه تذكر فى صيغه عامه ويتم تعديلها لتتلائم وظروف كل عملية مراجعه .

وقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين معايير المراجعه المتعارف عليها فى ثلاثة مجموعات رئيسيه هى معايير عامه وأخرى تتعلق بالعمل الميدانى وثالثه تتعلق بإعداد التقرير .

يهتم هذا الفصل بدراسة وتحليل و تقييم معايير المراجعه المتعارف عليها و التى يوضحها الجدول رقم ١/٥ ، وتأسيسا على ذلك فقد تم تنظيم هذا الفصل على النحو التالى :-

١/١/٥ المعايير العامه .

٢/١/٥ معايير العمل الميدانى .

٣/١/٥ معايير خاصه بإعداد التقارير .

١/١/٥ المعايير العامه General Stanards

يجب أن يكون الأفراد المشتركين فى أداء عملية المراجعه مهنيين ، ويجب أن يكون لديهم درايه عميقه بإجراءات المراجعه ، كما يجب أن يكون لديهم الرغبه فى تقديم خدمة الى العملاء والى جميع من يعتمدون على عملهم .

جدول ١/٥

معايير المراجعه المتعارف عليها
معايير عامه *General Standards*
١- يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم خبره فنيه كافيه والكفايه الفنيه (Proficiency) المطلوبه فى المراجع .
٢- يجب أن يحتفظ المراجع بإستقلال ذهنى (Independence In Mental Attitude) فى جميع الأمور المتعلقه بعملية المراجعه .
٣- يجب أن يبذل المراجع العنايه المهنيه الواجبه فى القيام بعملية الفحص وفى إعداد التقرير .
معايير العمل الميدانى *Standards Of Field Work*
١- يجب أن يتم تخطيط العمل تخطيطا كافيا ويجب الإشراف السليم على المساعدين إن وجدوا .
٢- يجب القيام بدراسه كافيه وتقويم نظام الرقابه الداخليه القائم كأساس للإعتماد عليه ، ولتحديد مدى الإختبارات الناجمه عن ذلك و التى ستعتمد عليها عملية المراجعه .
٣- يجب الحصول على أدلة كافيه ومقنعه عن طريق الفحص المستندى و الملاحه والأستفسارات و المصادقات بحيث تكون أساسا معقولا لرأى المراجع فيما يختص بالقوائم الماليه محل الفحص .

معايير خاصة بالتقارير Standards Of Reporting

١- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم الماليه معده طبقا للأصول المحاسبيه المتعارف عليها .

٢- يجب أن يبين التقرير الظروف التى يتم فيها تطبيق هذه الأصول بثبات فى المده الحاليه بالمقارنه بالمده السابقه .

٣- تعتبر البيانات الوارده فى القوائم الماليه كافيه بطريقه معقوله (للإفصاح عن المركز المالى ونتيجة الأعمال) إلا إذا ذكر خلاف ذلك فى التقرير .

٤- يجب أن يحتوى التقرير على رأى المراجع فى القوائم الماليه ككل أو على بيان بأن المراجع لايستطيع إبداء الرأى فى القوائم الماليه ، وفى حالة عدم إبداء الرأى فى القوائم الماليه ككل يجب ذكر أسباب ذلك ، وفى جميع الحالات عندما يرتبط إسم المراجع بقوائم ماليه يجب أن يبين التقرير بطريقه قاطعه نوع الفحص الذى يقوم به المراجع ودرجة المسئوليه التى يتحملها .

وتهتم المعايير العامه بالتأهيل و الصفات الشخصيه للمراجع وإتجاهاته وعلاقاتها بجوده ونوعية الأداء المطلوب .ومن ثم فإنه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعه أن يقرر ما إذا كانت المعايير يمكن تحقيقها عند أداء المهمه .

وقد تبنى المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين معايير ثلاثه هى :-

١- يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من التأهيل العلمى و العملى كمراجعين .

٢- يجب أن يكون لدى المراجع إتجاه فكرى وعقلى محايد ومستقل فى كافة الأمور المتعلقه بعملية الفحص و المراجعه .

٣- يجب أن يبذل المراجع العنايه المهنيه الواجبه و المعقوله عند أداءه لمهمة الفحص وإعداد التقارير

وتعرف تلك المعايير العامه أيضا بإسم المعايير الشخصيه ، وفيما يلي شرح موجز لتلك المعايير .

١- التأهيل العلمي و العملي Technical Training And Proficieny

حتى يتم الفحص و المراجعه بدرجه ملائمه فإن المراجع يجب أن يتوافر لديه كل من التعليم و التدريب الفني و الخبره المهنيه اللازمه .

أ- التدريب و الكفايه Training And Proficieny

بما أن المراجع لا يعرفه كثير من مستخدمي القوائم الماليه ، لذلك فلكي يعتمد هؤلاء الأشخاص على رأيه لابد أن يتأكد لهم أولا إستقلاله وتأهيله الفني ، وحتى بالنسبه لمديري المنشأه وموظفيها الذين يراقبون عملية المراجعه أثناء تنفيذها فإنهم لا يستطيعون الحكم على نوعية العمل الذي يتم ، فجميع مستخدمي القوائم الماليه يعتمدون على المراجع بإعتباره خبيرا مهنيا لديه التعليم و الخبره الكافيه لتأدية واجباته المهنيه ، فالتدريب الفني و الكفايه هما الشرطان اللذان يتطلبهما المعيار الأول من المعايير العامه الذي ينص على :-

" يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم خبره فنيه كافيه و الكفايه الفنيه المطلوبه في المراجع " .

و في الولايات المتحده الأمريكيه يعد النجاح في الإمتحان الموحد لمجمع المحاسبين القنونيين الأمريكي و الحصول على شهادة CPA دليلا على حصول المراجع على التدريب و الكفايه المطلوبه ، وفي المملكه المتحده أيضا يشترط قانون الشركات في مراجع الشركه المساهمه أن يكون عضوا في أحد مجامع المحاسبين القانونيين لإنجلترا وويلز أو اسكتلنده أو ايرلندة أو في جمعية المحاسبين المعتمدين وجميعها يشترط للحصول على عضويتها إجتياز عدد من الإمتحانات وقضاء فترة تدريب مناسبه .

ب- التدريب الفنى Technical Training

تعليم المراجع العالى يجب الا يقتصر على العلوم المحاسبيه أو المواد التجاريه الأخرى وإنما يجب أن يمتد ليشمل الحصول على قسط كبير من التعليم العام ليساعد المراجع على تأدية وظائفة للمجتمع ، فالمراجع الناجح يجب أن يكون لديه القدره على التجاوب مع العملاء ومع زملاءه فى المهنة ، وبما أن التعليم العام لا يقل أهميه بالنسبه للمراجع عن التعليم الفنى ، فمهارات الإتصال بالأخرين هى من أكثر الأشياء أهميه بالنسبه للمراجع .

و المراجع الناجح هو الذى يدرك أن التدريب الفنى الذى حصل عليه منذ عدة سنوات فى الماضى ربما لايكون كافيا لمقابلة متطلبات المعيار العام الأول من معايير المراجعه ، فالمراجع مطالب بصفة مستمره بتحديث تدريبه الفنى والإلمام بأحداث التطورات فى محيط مهنته ، وتقوم المنظمات المهنيه بجهد كبير فى هذا الغرض عن طريق تقديم برامج عديدة من برامج التعليم المستمر للأعضاء العاملين بالمهنه ، ومن الضرورى أن يتم تحديث برامج التعليم الرسميه للمراجعين دوريا من خلال ما يعرف ببرامج ومقررات التعليم المهنى المستمر .

ويجب أن يأخذ المراجع دائما فى إعتباره هدفه النهائى ألا وهو تنمية مهاراته وكفاءته المهنيه بحيث يستطيع الحكم بموضوعيه على البيانات المقدمه من إداره المشروع وأن يبدى رأيه فى هذه البيانات بإعتباره خبيرا مهنيا مؤهلا للقيام بهذا العمل .

جـ - الخبرة المهنية Professional Experience

تتطلب منهة المحاسبه كغيرها من المهن الأخرى كالطب و المحاماه قضاء فتره من التدريب العملى وبذلك يستطيع الطالب تعلم المهنة عن طريق الخبرة و المران، ومن واجبات المحاسب القانونى المهنى الذى يستخدم عددا من المتدربين فى مكتبه أن يمدهم بخبرات واسعه ، كما أن من واجبه أيضا الإشراف الجيد على

أعمالهم ومراجعة هذة الأعمال ، ويرغب المحاسب القانونى عادة فى تزويد المتدربين بخبرات عريضه وإتاحة الفرصه لهم للتقدم فى شئون المهنه لأن تنمية مهاراتهم المهنيه سيزوده بجيل جديد من الموظفين الأكفاء ، و بالرغم من أن كثير من المتدربين يتركون العمل بالمكتب الذى قضوا فيه فترة التمرين ليعملوا لحسابهم الخاص أو الإلتحاق بمكاتب أخرى ، إلا أن ذلك يجب أن لا يؤثر على واجب المحاسب القانونى فى تزويدهم بالخبره اللازمه لأعمال مهنتهم كما لو كان موقتا من بقائهم فى مكتبه ، فالمحاسب القانونى عليه إلتزام مهنى بمشاطرة الأخرين فى معلوماته وخبرته وفى مساعدة المتدربين على الحصول على الخبره الكافيه لكى يصبحوا مراجعين مؤهلين .

٢-الإتجاة العقلى المحايد: Independent Mental Attitude

لكى توجد أى مهنة فيجب أن تلبى هذة المهنة حاجه من حاجات المجتمع ، وبالنسبه الى المراجعين فإن هذة الحاجة تتلخص فى حاجة مستخدمى القوائم الماليه من مستثمرين ودائنين وغيرهم إلى التأكد من أن البيانات التى تعرضها إدارة أحد المشروعات فى شكل قوائم ماليه هى بيانات يمكن الإعتماد عليها ، و المراجع يؤدى هذة الخدمه الى مستخدمى القوائم الماليه بإبداء رأيه فى هذة القوائم بعد القيام بعملية مراجعه تتم وفقا لمعايير المتعارف عليها ، ولكى يثق مستخدمو القوائم الماليه فى رأى المراجع بإعتباره رأيا موضوعيا غير منحاز فإن المراجع يجب أن يتمتع بصفة الإستقلال الذهنى (Independence In Mental Attitude) ولذلك فقد نص المعيار الثانى من المعايير العامه على :-

" يجب أن يحتفظ المراجع بإستقلال ذهنى فى جميع الأمور المتعلقه بعملية المراجعه ".

ويعتبر الإستقلال من المفاهيم الأساسيه فى مهنة المراجعه ، ويعرف الإستقلال بأنه القدره على العمل بنزاهة وموضوعيه ، والإستقلال الذهنى هو من الخصائص

التى لا يمكن الإستغناء عنها بالنسبه للمراجعين ،حيث يجب أن يتصف المراجع بالحياد فى جميع الأمور التى تعرض له .

يتطلب المعيار الثانى من المعايير للمراجعه من المراجع التمسك بإستقلاله وحيدته ، وذلك حتى يتمكن من أداء مهمتة ودون تحيز ، فهذا الإستقلال يمثل حجحر الأساس أو الزاويه بالنسبه لمهنة المراجعه ، ومن ثم فإنه يجب تأكيد هذا المعيار فى برامج تدريب المراجعين فضلا عن تأكيده عند الإشراف ومتابعة أداء مهمة المراجعه ، فتبرير المنفعه الإقتصاديه و الإجتماعيه لتقرير المراجعه (كمنتج مادى وأساسى للمراجعه) إنما يعتمد على كونه يتضمن رأى المراجع يكون لا قيمه له إجتماعيا أو إقتصاديا إذا كان المراجع غير مستقلا عن عميله .

ولهذا فإن إستقلال المراجع يكون من الأهميه بمكان كمفهوم من المفاهيم التى تعتمد عليها نظرية المراجعه ، كما أنه ينتج من من فرضين من فروض المراجعه هما :

١- لا يوجد بالضروره تعارض فى المصالح بين المراجع و العميل .

٢- إن المراجع يمارس مهمته كمراجع فقط على وجه القصر .

و بالطبع فإن الفرض الأول إنما يعنى أنه لكون هناك إحتمال بوجود تعارض فى المصالح بين الإداره والقوائم الماليه المعده بشكل صادق وعادل و التى تمثل موضع إهتمام المراجع ، فإنه من الضرورى أن يتوافر للشخص الذى يفحص هذة القوائم و يراجعها هذا القدر من الإستقلال و الحيده ، وبحيث لا يكون له علاقه بالإداره أو الوحده الإقتصاديه موضع المراجعه يمكن أن تسبب له مكاسب من تلك القوائم الماليه غير المعده بشكل عادل وصادق .

أما الفرض الثانى فإنه يعنى أنه عند تأدية المراجع للخدمات الأخرى بخلاف المراجعه (الخدمات والإستشارات الإداريه و الخدمات الضريبيه . . . الخ) فإنها يجب أن تأخذ دورا ثانويا فى الأهميه بالنسبه لمسئوليه المراجعه ، فالمراجع يجب

أن يكون – فى سلوكه ومظهره – ذلك الشخص الذى يمارس مسئولية وأحكاما مستقله خلال الخطوات التاليه :

١- كتابة برنامج المراجعه .

٢- جمع أدلة إثبات المراجعه .

٣- كتابة تقرير المراجعه .

وعلى الرغم من أن العاملين لدى العميل (بما فى ذلك المراجعين الداخليين) قد يساعدون المراجع فى جمع أدلة الإثبات ، فإن أى مهمة من مهام المراجعه تتطلب ممارسة حكم وتقدير مهنى يجب أن لا تترك أو تفوض للغير .

وإستقلال المراجعين يجب أن يكون إستقلالا فى الحقيقه و المظهر (In Fact & Appearance) ، أى أنه يجب ان يكون مستقلا شكلا وموضوعا ، و " الإستقلال فى الحقيقه " هى الأمانه الفكريه أو العقليه ، وهنا يتضح ان المراجع قد يكون – فى بعض الحالات الشخص الوحيد الذى يتوافر له هذا الإستقلال الفكرى أو الذهنى ، كما أن المراجع يجب – بالإضافه الى كونه مستقلا فكريا وذهنيا – أن يبدو للآخرين مستقلا كذلك ، ولهذا فإنه يجب أن يكون متحررا من أية إلتزامات أو مصالح من العميل أو إدارته أو ملاك المنشأه ، فعلى سبيل المثال يتبين أنه على الرغم من أن المراجع قد يكون غير متحيز ذهنيا وفكريا فى علاقته بالعميل ، الا أن الطرف الثالث قد يعتقد عكس هذا أذا ما كان المراجع يمتلك بعض الأسهم بشركة العميل ، ومن هنا فإن الإستقلال يكون من الأهميه بمكان للإحتفاظ بثقة الجمهور فى مهنة المراجعه ، ولهذا فقد تضمنه دليل الممارسه المهنيه الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى ، فضلا عن نشرة معايير رقابة جودة الأداء رقم (١) نظام رقابة جودة الأداء لشركات ومكاتب المراجعه القانونيه ، و التى تمثل المرشد لمساعدة شركات و مكاتب المراجعه فى المحافظه على هذا الإستقلال فى المظهر .

٣- العنايه المهنيه الواجبه Due Professional Care

ينص المعيار الثالث من المعايير العامه على ما يأتى :

"يجب أن يبذل المراجع العنايه المهنيه الواجبه فى القيام بعملية الفحص فى إعداد التقرير ."

وهذا المعيار الهدف منه الحكم على درجة جودة أداء المراجع لعمله ، فمن حق الجمهور أن يتوقع تمتع المراجع بالمهارات التى يمتلكها عادة الأشخاص الأخرون المشتغلون بالمهنة نفسها ويجب على المراجع أن يبذل فى عمله درجة العنايه و المهاره المعقوله ، فإذا لم يتمتع المراجع بالمهارات اللازمه أو إذا لم يمارس درجة العنايه الواجبه فى أداءه لعمله فإن سلوكه فى هذة الحاله لا يتفق مع أداب وأخلاقيات المهنه ، كما أنه يخل أيضا بواجباته القانونيه ، ومعيار العنايه الواجبه يوجب على كل شخص يعمل فى مكتب المراجع الإلتزام بمعايير العمل الميدانى ومعايير لإعداد التقارير ، فيجب على المراجع تخطيط عملية المراجعه تخطيطا كافيا، وجمع قدر كافى من أدلة الإثبات المقنعه ، وإعداد أوراق المراجعه بعنايه ، وتقويم القوائم الماليه وإعداد التقرير الذى يحتوى رأيه بكل دقه .

يتعلق مفهوم العنايه المهنيه الواجبه - و الذى يعتمد على فرض إلتزامات المهنة قبل الطرف الثالث - بماذا يجب أن يعمله المراجع وكيفية أداء ذلك العمل ، فكل فرد يقدم خدمات للمجتمع يجب أن يتحمل مسئولية أداء مهمته المهنى وبنفس درجة المهاره العاديه المتوافره بشكل عام لدى غيره فى نفس المجال .

وازاء ذلك فإن مفهوم بذل العنايه المهنيه الواجبه إنما يفرض مستوى من مسئولية الأداء يجب تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل العمل الميدانى وإعداد التقرير ، فالمراجع يجب أن يبذل العنايه المهنيه الواجبه فى التحقق من ان دليل الإثبات كاف ومناسب لتدعيم وتأييد تقرير المراجعه .

هذا من ناحية أما الأخرى - فإن مفهوم العنايه المهنيه الواجبـه يعترف أن المراجع - كأى إنسان أخر - معرض للخطر فى التقدير والحكم ، وهذة الأنـواع من الخطأ تحدث فى كل المهن ، فالمراجع يـؤدي خدمته بكل إخلاص و أمانه ولكنه قطعا ليس معصوما من الخطأ ، فهو مسئول أمام العميل وأمام الطرف الثالث عن الإهمال وعدم الإخلاص وأمانة ، وهذا ما أكدته العديد من القضايا التى طرحت أمام القضاء .

معايير العمل الميداني : field Work Standard

تتمثل معايير العمل الميدانى فى الإرشادات اللازمة لعملية جمـع أدلـة الإثبـات الفعلية ، وتنحصر فى ثلاثة معايير أساسية هى :-

١- يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب وكاف - فضلاعن توافـر إشـراف دقيق على أعمال المساعدين .

٢- يجب دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة ، و ذلك لتقرير مدى الإعتماد عليها ، و من ثم تحديد المدى المناسب للإختبارات اللازمة و التى تتقيد بها إجراءات المراجعة .

٣- ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص و الملاحظة و الإستفسارات و المصادقات .... و غير ذلك ، و ذلك كله لتوفير أساس قياس معقول لإبداء الرأى فيما سيتعلق بالقوائم المالية محل الفحص و المراجعة .

١-التخطيط و الإشراف المناسب : Adequate Planning and Supervision

إجراءات المراجعة ليست نمطية . و الإجراءات التى تم إختيارها فى حالة معينة يجب أن تلائم ظروف هذه الحالة . و تخطيط (Planning) إجـراءات المراجعـة والإشراف (Supervision) على المساعدين الذين يقومون بالعمل هـو موضـوع المعيار الأول من معايير العمل الميداني الذي ينص :

" يجب أن يتم تخطيط العمل تخطيطا كافيا و يجب الإشراف السليم على المساعدين إن وجدوا . "

أ- التخطيط الكافى :-

التخطيط الكافى معناه إيجاد إستراتيجية عامة لنطاق عملية الفحص و كيفية القيام بها . و من الأمور الأساسية فى عملية الفحص معرفة المراجع معرفة وثيقة بنوع الصناعة التى يزاول فيها المشروع عمله . فيجب على المراجع الإلمام إلماما كافيا بكيفية تأثر هذه الصناعة بالأحوال الإقتصادية و قوانين الضرائب و التعليمات الحكومية الأخرى . و من المهم أيضا معرفة إتجاهات الصناعة و أحوال المنافسين فيها ، وكما تشير نشره معايير المراجعة رقم ٢٢ فإن التخطيط الكافى يشمل معرفة المراجع و تفهمه لطبيعة عمل العميل و تنظيمه الإدارى ، و نوع منتجاته أو الخدمات التى يقدمها ، و هيكل رأس المال ،و الصلة مع الأطراف الأخرى التى لها مصلحة مشتركة مع المشروع ، و طرق الإنتاج و التوزيع ، و كثيرا من الأمور الأخرى . و يجب معرفة المبادئ المحاسبية التى يطبقها العميل ، و يجب أن يحدد المراجع مقدمامدى توقع الإعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية ، و مستوى الأهمية النسبية ، و الظروف التى قد تدعو الى التوسع فى إختبارات المراجعة ، و بصفة خاصة طبيعة التقارير التى يتوقع العميل الحصول عليها ، وبطبيعة الحال فإن مستوى معلومات المراجع عن المشروع ستكون أقل من معلومات الإداره عن المشروع ، الا ان المراجع يجب أن يحصل على معلومات كافيه عن المشروع تمكنه من تخطيط عملية المراجعه وتنفيذها طبقا لمعايير المراجعه المتعارف عليها .

وللحصول على المعلومات المطلوبه يستخدم المراجع خبرته السابقه بالمشروع أو بالصناعه ، ويمكن الحصول على معلومات مفيده من الإطلاع على أوراق المراجعه الخاصه بسنوات سابقه ، كما يمكن الرجوع الى الكتيبات التى تصدر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى عن مراجعة بعض الصناعات والى القوائم

الماليه للشركات الأخرى التى تعمل فى الصناعه نفسها والى أى إصدارات حديثه من هيئة معايير المحاسبه الماليه التى قد يكون لها تأثير على التقارير الماليه الخاصه بالعميل ، ويجب إجراء مناقشه فى مكتب المراجع مع أعضاء المكتب الذين قدموا خدمات إستشاريه أو ضريبيه أو خدمات أخرى للعميل فى الماضى ، كما أن المناقشات مع موظفى العميل ستكون مصدرا مهما أخر من مصادر الحصول على المعلومات عن المشروع ، وبالإضافه الى ما تقدم يجب دراسة القوائم الماليه المؤقته لأن دراسة هذة القوائم قد تلفت نظر المراجع الى أمور قد تؤثر على خطط المراجعه ، ومن الأمور الأخرى التى قد تؤثر على تخطيط عملية المراجعه المساعدات المتوقعه من موظفى العميل بما فى ذلك المراجعين الداخليين وما إذا كان من المتوقع الإستعانه ببعض الخبراء .

ويجب توثيق عملية التخطيط بعنايه ويجب أن يشمل ذلك إعداد برنامج مراجعه ، وبرنامج المراجعه هو عباره عن وصف لإجراءات المراجعه التى ستتبع فى تنفيذ عملية المراجعه لتحقيق الأهداف المرغوبه من عملية الفحص ، و الخطوات المستخدمه يجب أن تعكس المعلومات التى حصل عليها المراجع فى فترة التخطيط، و بالرغم من ان البرنامج يتم إعداده بأكبر قدر من الخبره الممكنه فى فترة التخطيط الأولى لعملية المراجعه بناء على أى معلومات إضافيه يتم الحصول عليها عند تنفيذ عملية المراجعه .

ولنظام المعلومات الخاص بالعميل و أنظمة الرقابه الداخليه المحاسبيه أثر بالغ على تصميم برامج المراجعه ، ويجب أن توضع أوراق المراجعه كيفية تأثر برنامج المراجعه بحالة أنظمة الرقابه الداخليه المحاسبيه الخاصه بالعميل .

ب-الإشراف على المساعدين

الإشراف على المساعدين من الأمور الضروريه لكى يتفهم القائمون بالعمل على مختلف مستوياتهم أهداف عملية المراجعه والإجراءات الضروريه لتحقيق هذه

الأهداف ، ويجب إطلاع المساعدين على الجزء الأكبر من المعلومات التى يتم الحصول عليها أثناء فترة التخطيط لعملية المراجعه و المتعلقه بالصناعه التى يعمل بها العميل ، وتنظيم شركته ، ومشكلات المحاسبه أو المراجعه المتوقعه ، وتوقيت إجراءات المراجعه ، و الشريك المسئول بصفه نهائيه عن عملية المراجعه يجب أن يتأكد بالطبع من كفاية عملية الفحص ، وبما أن معظم العمل يتم بواسطة المساعدين فيجب على هؤلاء إطلاع المشرف على عملية المراجعه على أية مشكلات محاسبه أو مراجعه يتم إكتشافها أثناء عملية الفحص ، وإذا كانت عملية المراجعه من الكبر تستدعى وجود أكثر من مساعد أول فيجب فى هذه الحاله وجود سلسله من القيادات على أن يخضع الجميع لمشرف واحد يكون فى مركز الرئاسه ، وهذا المشرف مثله مثل الشركاء يجب أن يكون على علم تام بما يحدث فى عملية المراجعه وأن يتأكد من كفاية عملية الفحص ، ويقوم الشريك المسئول عن عملية المراجعه وكذلك المشرف على العملية بمتابعة ما يحدث فى عملية المراجعه وتقويم عمل المساعدين عن طريق دراسة ومراجعة أوراق العمل التى تم إنشاؤها أثناء عملية الفحص ، ويجب فى جميع الأحوال وجود اوراق مراجعه تكفى كدليل إثبات لما تم فعلا من عمل خلال عملية الفحص .

ومن المؤكد أن يقابل المساعدون كثيرا من المشكلات المحيره أثناء قيامهم بعملهم و الذين يحتاجون الى الحصول على مشورة بشأنها من المشرف على عملية المراجعه ، ويجب إثبات هذة الأمور فى أوراق المراجعه ، كما يجب أن تحتوى هذه الأوراق أيضا على ما تم من تصرف بشأن هذه الأمور وبهذه الطريقه تثبت أوراق المراجعه وجود الإشراف الكافى على المساعدين ، ويجب على المراجع التأكد من وجود حلول كافيه لجميع المسائل التى تثار أثناء عملية الفحص و التى تشير إليها أوراق المراجعه ، لأن ترك هذه المسائل بدون حل معناه عدم وجود إشراف كافى على المساعدين ، كما أنه قد يعتبر دليل إثبات على عدم بذل المراجع

للعنايه المهنيه الواجبه ، وفى حالة وجود خلاف فى الرأى بين مساعدى المراجع المهنيين أثناء إحدى عمليات المراجعه فيتطلب بيان معايير المراجعه رقم ٢٢ الصادر عن مجمع المحاسبين الأمريكى وجود إجراءات تمكن المساعدين من إثبات عدم إتفاقهم فى الرأى مع النتائج التى تم التوصل اليها إذا إقتنع المساعد بعد الإستشاره المناسبه بضرورة إثبات مخالفته للرأى الذى تم الإتفاق عليه وفى مثل هذه الحالات يجب توثيق الأساس الذى تم بناء عليه التوصل الى الرأى النهائى فى الموضوع .

ويجب أن يوقع على أوراق المراجعه الشخص الذى قام بإعداها مع ذكر التاريخ ، اما عند مراجعة هذة الأوراق فيجب على الشركاء و المشرفين التوقيع على هذه الأوراق بما يفيد دراستها وفحصها ، ويتم تصميم برنامج المراجعه عادة بحيث يوقع كل شخص إشترك فى البرنامج على العمل الذى قام به وهذا الإجراء يساعد المشرف على عملية المراجعه فى توزيع العمل على المساعدين فى الإشراف على عملهم وفى تتبع العمل الذى يتم ومدى تقدمه .

٢- تقييم نظام الرقابه الداخليه (Evaluating The System Of Internal Control)

أما المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى فإنه يتعلق بدراسة وتقييم نظام الرقابه الداخليه للعميل ، وتتمثل أهمية هذه الخطوه فى أنها تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إختبارات المراجعه لأرصدة القوائم الماليه ، وبالطبع فإن الغرض الذى يفسر هذا إنما يتمثل فى أن نظام الرقابه الداخليه الجيد إنما ينتج عنه معلومات ماليه يمكن الإعتماد عليها ، فلكون معظم أرصدة القوائم الماليه - لعملاء المراجعه الكبار - تكون نتيجه لألاف العمليات الماليه ، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الإقتصادى مراجعة كافة هذه العمليات الماليه مائه فى المائة،ومن ثم فإن المراجع يجب أن يعتمد على اسلوب العينات الإحصائيه ، وبالطبع فإن

إستخدام إسلوب العينات الإحصائيه يجعل هناك دائما مخاطره أو إحتمال عدم إكتشاف التحريف و التغير فى القوائم الماليه من قبل المراجع ، ولهذا فإن نشرة معايير المراجعه رقم (١) قد حددت ووصفت هذه المخاطره كالأتى :

يجب التأكيد على أن المخاطر الأساسية يتطلب حماية المراجع و الذين يعتمدون على رأيه بشكل مناسب - يتكون من عنصرين منفصلين ، الأول يتمثل فى الأخطاء الجوهريه التى يمكن أن تحدث أثناء وخلال العمليه المحاسبيه التى تنتج عنها القوائم الماليه ، أما العنصر الثانى فإنه يتمثل فى أية أخطاء جوهريه لا يمكن إكتشافها من خلال فحص المراجع ، وبالطبع فإن المراجع يمكنه الإعتماد على نظم الرقابه الداخليه فى تخفيض النوع الأول من المخاطرتين الموضحين أعلاه ، ذلك لانه يمكن القول بأن هناك علاقه عكسيه بين جودة نظام الرقابه الداخليه وحجم الخطأ الجوهرى الذى يمكن أن ينتج عن النظام ، هذا وقد حددت نشرة معايير المراجعه رقم (١) الخطأ الجوهرى بانه :

الحاله التى يعتقد معها المراجع بأن (١) الإجراءات المحدده أو (٢) درجة الإلتزام بها لم تخفض المخاطر - الى أدنى مستوى نسبى - بأن الأخطاء والمخالفات الجوهريه بالقوائم الماليه موضع المراجعه ستكتشف بواسطه العاملين فى الوقت المناسب وأثناء تأديتهم للعمل العادى المحدد لهم .

٣- كفاية وصلاحية أدلة الإثبات (Sufficient Competent Evidence)

اما المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى فإنه يتطلب - من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافيه و التى تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم الماليه ، ويمثل مفهوم دليل الإثبات حجر الأساس لعملية المراجعه كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميدانى ، فكافة القرارات التى يصل اليها المراجع تكون مبرره فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم ، أى أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقى و الرشيد لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض

المعلومات الماليه ، كما أن المراجع يستخدم نتائج دراسته لنظام الرقابه الداخليه في تحديد مقدار أدلة الأثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد أرصدة القوائم الماليه .

هذا ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابليه للمراجعه و التحقق (Verifiability) ، فإذا لم تكن البيانات الماليه قابله للتحقق و المراجعه فإن عملية المراجعه لايكون لوجودها معنى أو سبب ، ومن ثم فإن فرض أن المراجع يحاول أن يفحص أو يختبر يجب أن يدعمها " كفاية أدلة الإثبات " .

هذا وتأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور ، كالملاحظه الماديه ،و العمليات الحسابيه و المعلومات التى يقدمها الطرف الثالث ، والمستندات ، وإقرارات رجال الإداره ، وإجراءات الرقابه الداخليه الجيده ، وكما تم الإشاره من قبل فإن المراجع يجب أن يقيم جوده ونوعيه (صلاحيه) هذه الأدله شأنها شأن كميتها ، فكلاهما يساعد على الإقتناع بالدليل . على أية حال فإننه سوف يتم تناول هذه الأدله بالشرح التفصيلى عند تناول إجراءات المراجعه في موضع لاحق في مرجع أخر[1] .

وكما إتضح أعلاه فإن الإقتناع بأدلة الإثبات إنما يعتمد على كميتها فضلا عن نوعيتها وجودتها ، فالأدله أولا يجب أن تكون كافيه (Sufficient) ويشار بالكفايه أن تكون كميه الأدله المعقوله متاحه لتدعيم وتأكيد رأى المراجع ، ولان أساليب العينات تستخدم غالبا لتحديد وجمع الأدله ، فإن العينه يجب أن تكون كبيره بدرجه تكفى لتقديم أساس معقول لتكوين رأى المراجع ، لكن يجب ملاحظة أن مفهوم التحقق و التأكيد المعقول (Reasonable Assurance) إنما ينص على أن تكاليف المراجعة يجب ألا تتجاوز المنافع المتوقعة منها ، فلو أن عينة المراجعة كانت كبيرة

---

(١) د. أمين السيد أحمد لطفى ، أساليب المراجعه للمحاسبين القانونيين ، دار النهضه العربيه ، القاهره ، ١٩٩٣ .

جدا فإن المراجع سيمارس – فى هذه الحالة – مراجعة أكثر من اللازم(Over auditing) ، كما أن تكاليف المراجعة ستكون أكبر من تكاليف منافسيه فى السوق ، و بالطبع فإن تحميل العميل بتكاليف المراجعة بأكثر من اللازم ستجعله غير راض عن خدمات المراجع ، و بالتالى فإنه من المحتمل أن يبحث عن مراجع أكثر كفاءة لمراجعة شركته ، كما أن المراجع الذى يستمر فى إتباع هذه الممارسة حتما سيخرج نفسه يوما ما من المهنة ، هذا من ناحية أما الأخرى فإن حجم العينة أصغر من أن يكفى لتدعيم و تأكيد رأى المراجع له أيضا مخاطره الممثلة فى إحتمال ابداء رأى غير صحيح أو مبرر ، مما يحمله تكاليف تقاضى محتملة نتيجة إهماله كان فى غنى عنها .

أما الخاصية الثانية لأدلة الإثبات فهى خاصية النوعية أو الصلاحية (Competency) بمعنى أن دليل الإثبات يجب أن يكون ذو جودة و صلاحية ملائمة ، و حتى يتوافر لدليل الإثبات هذه الخاصية فإنه يجب أن يكون مناسب (Relevant) و فعال (Valid) ، و فعالية الدليل إنما تعتمد على موضوعيته فضلا عن خلوه من التحيز الشخصى و قابليته للقياس الكمى ، و بالطبع فإن إتصاف الدليل بكل هذه الخصائص إنما يوفر للمراجع كثيرا مما يحتاجه لإجراء أحكامه و تقديراته فيما يتعلق بعدالة و صدق المعلومات المالية .

و لهذا فإن كمية صغيرة من الأدلة ذات الجودة و الصلاحية العالية تكون أكثر إقناعا من كمية أكبر من الأدلة تكون ذات جودة و صلاحية منخفضة .

كما أن هناك فرض أخر يتعلق بعملية جمع أدلة الإثبات ، وهو أن ما حدث فى الماضى سوف يحدث فى المستقبل ، ما لم يتضح للمراجع العكس ، وهذا معناه أن المراجع يمكنه أن يستفيد من خبرته مع الشركه أثناء مراجعته لها ، وهذا الفرض يعتمد الى حد كبير على ما تم التعارف عليه بإسم إستمرارية الوحده (Going Concern) ، ولهذا فإن المراجع سيستخدم خبرته مع الشركه فى تقييم إفصاحها

عن مخصصات الحسابات المشكوك فيها و المخزون المتقادم وتقدير الأعمار الإنتاجيه للأصول ، فضلا عن هذا فلو كان نظام الرقابه الداخليه فى الأعوام السابقه خاليا من نقاط ضعف ، كما أنه لا يوجد ما يدل على أن هذا النظام أو الأفراد قد تغيروا فى الفتره الحاليه ، فيصبح للمراجع أن يفترض سلامة وجودة نظام الرقابه تحت الفحص ، لكن هذا التوقع أو الإفتراض قد يتغير-بطبيعة الحال - إذا ما بدأ إختباراته خلال الفتره الحاليه .

معايير إعداد التقارير Reporting Standards

تم الإشاره من قبل أن تقرير المراجعه يمثل المنتج المادى الأساسى للمراجعه، فهو يمثل المعلومات المبلغه من المراجع لأغلب المستخدمين ، ومن ثم فإنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمه بهذا التقرير بقدر الإمكان ، كما يجب أيضا أن يكون واضحا ومختصرا بالإضافه الى كونه متطابقا مع النموذج الذى يتبع عادة بمهنة المراجعه ، وتحقيقا لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعه ، هى :

١- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم الماليه قد أعطت طبقا لمبادئ المحاسبه المتعارف عليها .

٢- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ قد طبقت خلال الفتره الحاليه بنفس طريقة تطبيقها خلال الفتره السابقه .

٣- تعبر القوائم الماليه بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير الى خلاف ذلك .

٤- يجب أن يتضمن التقرير رأى القوائم الماليه كوحده واحده ، وقد يمتنع المراجع عن إبداء الرأى ، وفى هذة الحالـه فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك ، وفى كل الأحوال التى يرتبط إسم المراجع بالقوائم الماليه فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المراجع ودرجة المسئوليه التى يتحملها .

وتعتمد هذه المعايير على فرض أن " العرض الصادق و العادل للقوائم الماليه إنما يعنى ضمنيا إستخدام مبادئ المحاسبه المتعارف عليها " ، كما يتجسد فى مفهوم "العرض الصادق والعادل " مفاهيم أخرى " كالإفصاح المناسب " و" التزامات المراجعه " ، ويعنى الإفصاح المناسب صدق وأمانة القوائم الماليه فى تصوير حقيقة الموارد الماليه للمنشاه فضلا عن التزاماتها فى لحظه زمنيه معينه ، و التغيرات فى هذه الموارد وتلك الإلتزامات خلال فتره زمنيه ، اما إلتزامات المراجعه فتعنى أمانة وإخلاص (أو العنايه المهنيه الواجبه) فى تحمل مسئولية الحكم على الإفصاح المناسب للبيانات الماليه .

وتستخدم عبارة " العرض السابق و العادل " لتعكس مطابقة البيانات الإقتصاديه للحقيقه الإقتصاديه ، وقد أوضحت بحوث ماضيه أن بعضا من مستخدمى القوائم الماليه لم يفهموا هذة العباره على حقيقتها ،فقد فسروا هذة العباره على أنها تصديق من المراجع بخلو القواعم الماليه من كل الأخطاء ، وأن هذة القوائم دقيقه مائه بالمائه فى تصوير الحقيقه الإقتصاديه ، وهو لا شك تفسير غير دقيق للعباره ، التى يجب أن تفسر على أن المبادئ المحاسبيه المتعارف عليها الأكثر ملائمة قد أستخدمت ، وإنه فى رأى المراجع أن الحقيقه الإقتصاديه (داخل القيود والحدود المفروضه بواسطة مبادئ المحاسبه المتعارف عليها) قد تم تقريبها بشكل معقول .

إعداد القوائم طبقا للمبادئ المحاسبيه المتعارف عليها (Syayement In Accorance. . With GAAP) : يتطلب أول معايير إعداد التقارير ضرورة تباين التقرير ما إذا كانت القوائم الماليه قد عرضت طبقا للمبادئ المحاسبيه المتعارف عليها ، وهو ما يعنى ضمنيا أن المبادء المحاسبيه المتعارف عليها تمثل معيار يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذة القوائم الماليه ، وذلك إذا ما كانت القوائم الماليه تصور المركز المالى للمنشاه ونتائج أعمالها ، ولكن قد يحدث فى بعض الأحيان أن تعرض القوائم الماليه معلومات أخرى ، كالتدفق النقدى للأصول

والخصوم الناتجه من العمليات النقديه ، وهنا يتضح أن هناك أربعة أسس شامله ومقبوله أخرى بخلاف المبادئ المحاسبيه المتعارف عليها قد يستخدمها المراجع كمعيار للحكم على صدق وعدالة عرض القوائم الماليه ، هذه الأسس الأربعه ناقشتها معايير المراجعه رقم (١٤) ، وبالتالي فإنه ما لم تستخدم مبادئ المحاسبه المتعارف عليها أو أسس المحاسبه الشامله فإن القوائم الماليه تعتبر غير صادقه وعادله ، وذلك إلا إذا أثبت المراجع أن الإلتزام بأحد هذة الأسس المحاسبيه يمكن أن يترتب عليها معلومات مضلله .

ثبات تطبيق المبادئ المحاسبيه المتعارف عليها (Consistent Observation Of . . GAAP) : اما المعيار الثاني من معايير إعداد التقارير فإنه يتطلب ضرورة تباين تقرير المراجعه ما إذا كانت المبادئ المحاسبيه تطبق بشكل ثابت ومتسق ، و بالطبع فإن الإشاره الى هذا الثبات و الإتساق فى تطبيق المبادئ المحاسبيه المتعارف عليها بالتقرير إنما يهدف الى : (أ) التأكيد على أن المقدره على المقارنه بين القوائم الماليه للفترات المتتاليه لا تتأثر بشكل جوهرى بالتغيرات فى تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبيه ، أو (ب) لو حدث وتأثرت هذه المقدره على المقارنه بشكل جوهرى بمثل هذه التغيرات فإن هذا سيتطلب تعديل ملائم فى تقرير المراجعه .

الثبات (Consistency) فى تطبيق المبادئ المحاسبيه من فتره الى أخرى ضرورى للتأكيد لمستخدمى القوائم الماليه أن التغيرات الرئيسيه فى القوائم الماليه على مر الزمن قد نشأت نتيجة لنشاطات المشروع المختلفه ولم تنشأ من تغيير المبادئ المحاسبيه ، وذلك ينص المعيار الثانى من معايير التقارير على ما يأتى :

" يجب أن يبين الظروف التي لم يتم فيها تطبيق هذه الأصول بثبات فى المده الحاليه بالمقارنه بالمده السابقه " .

و الهدف من معيار الثبات هو :

١- التأكيد بأن قابلية القوائم الماليه للمقارنه بين الفترات المختلفه لم تتأثر تأثرا جوهريا بالتغير فى مبادئ المحاسبه أو بطرق تطبيق تلك المبادئ .

٢- فى حالة وجود تأثير جوهرى على قابلية القوائم الماليه للمقارنه نتيجه لحدوث تغيير فى المبادئ المحاسبيه فيجب على المراجع فى هذه الحالات الإشاره الى ذلك بطريقه مناسبه فى تقريره .

وتتأثر قابلية القوائم الماليه للمقارنه بين السنوات المختلفه بما يأتى :

١- التغيرات المحاسبيه .

٢- وجود خطأ فى القوائم الماليه التى سبق إصدارها .

٣- التغيرات فى التبويب .

٤- وجود أحداث أو عمليات تختلف إختلافا جوهريا عن تلك التى تمت المحاسبه عنها فى القوائم الماليه السابق إصدارها .

و التغيرات فى المبادئ المحاسبيه التى لها تأثير جوهرى على القوائم الماليه تتطلب أن يعالجها المراجع فى تقريره نتيجه لمعيار الثبات ، اما العوامل الأخرى التى لها تأثير على قابلية القوائم الماليه للمقارنـه فهذه يجب أن يفصح عنها بطريقه مناسبه فى القوائم الماليه ، ولا يتطلب الأمر التنويه عنها فى تقرير المراجع .

وينشأ التغير فى المبادئ المحاسبيه نتيجه لإستخدام مبدأ محاسبى يختلف عن المبدأ الذى سبق إستخدامه لأغراض إعداد التقارير الماليه ، وتعبير " المبادئ المحاسبيه " لا يشتمل فقط على المبادئ و الممارسات المحاسبيه وإنما يشتمل التغير فى المبادئ المحاسبيه على التغيير من إستخدام طريقة القسط الثابت الى طريقة القسط المتناقص فى إحتساب أستهلاك الأصول الثابته أو مجموعه معينه منها ، فمعيار الثابت ينطبق على هذا التغير ويتطلب الإشاره إليه فى تقرير المراجع .

و التغير من مبدأ محاسبى غير متعارف عليه إلى مبدأ محاسبى متعارف عليه هو تصحيح لخطأ ، وبالرغم من ان مثل هذا النوع من التغير فى مبادئ المحاسبه يجب أن يعالج على أنه تصحيح لخطأ فإن التغير يجب التنويه عنه فى تقرير المراجع طبقا لمعيار الثبات .

وقد يصعب فصل أثر التغير فى أحد المبادئ المحاسبيه عن أثر التغير فى أحد التقديرات (A Change In Estimate) ، وبالرغم من أن هذا التغير يجب أن يعالج على أنه تغير فى أحد التقديرات فقط إلا أنه يجب أيضا التنويه عن تقرير المراجع .

ويلاحظ أن التقديرات المحاسبيه (مثل أعمار الأصول الإنتاجيه وقيم النقابه للأصول القابله للإستهلاك و المخصصات المختلفه للديون المتوقع عدم تحصيلها وغيرها من المخصصات) ضروريه لإعداد القوائم الماليه ، وتتغير هذه التقديرات نتيجه لأحداث جديده ونتيجه لزيادة خبرة المنشأه أو لزيادة المعلومات المتاحه ، وهذا النوع من التغيرات المحاسبيه لا علاقه له بمعيار الثبات ولا يتطلب الإشاره إليه فى تقرير المراجع .

و المعالجه الصحيحه لهذه التغيرات فى التقديرات إذا كان لها تأثير جوهرى على القوائم الماليه هى الإفصاح عنها فى شكل ملحوظه على القوائم الماليه .

كذلك من الأمور الأخرى التى لا علاقه لها بمعيار الثبات و التى لا يتطلب الأمر الإشاره اليها فى تقرير المراجع ما يأتى :

١- تصحيح الأخطاء فى القوائم الماليه التى سبق إصدارها و التى لا علاقه لها بأحد المبادئ المحاسبيه مثل الأخطاء الحسابيه وأخطاء السهو أو سوء إستخدام الحقائق.

٢- التغيرات فى التبويب وإعادة التبويب .

٣- التغيرات فى شكل وطريقة عرض قائمة التغير فى المركز المالى .

٤- وجود عمليات أو أحداث جديده تختلف إختلافا جوهريا عما سبق .

٥- التغيرات التى يتوقع أن يكون لها آثار ملحوظه مستقبلا .

فجميع الأمور السابقه تعالج فى شكل ملحوظات على القوائم الماليه إذا كان لها تأثير جوهرى على هذه القوائم .

الإفصاح المناسب (Adequate Disclosure) : كما أن المعيار الثالث من معايير إعداد التقارير يتطلب ضرورة إفصاح المراجع بتقرير المراجعه عن أية معلومات ماليه تعد ضروريه لصدق وعدالة العرض ، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات أغفلت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقه بها بواسطة معديها ، أى أن الإفصاح المناسب للقوائم الماليه مفترض ، ما لم يشير تقرير المراجعه الى خلاف هذا، ومن ثم فعندما يرى قارئ القوائم الماليه تقرير مراجعه غير متحفظ ، فإن هذا معناه أن المراجع قد وصل الى قناعه بأنه لا حاجه الى إفصاح أكثر لصدق وعدالة عرض القوائم الماليه .

هذا ولعله من المفيد أن نكرر مره أخرى أن مسئولية إعداد القوائم الماليه - بما فى ذلك الملاحظات الملحقه بها - تقع على العميل ، ومن ثم فعلى الرغم من أن المراجع قد يوصى بإجراء تغير ما فى هذه القوائم ، فإن القرار النهائى حول المعلومات التى يجب أو لا يجب أن تتضمنها هذه القوائم لايزال قرار العميل، ولهذا فلو فرض أن المراجع قد إنتهى الى أن إفصاح هذه القوائم الماليه غير كاف أو أنها لا تتطابق مع المبادئ المحاسبيه المتعارف عليها ، فليس لديه الصلاحيه لإجبار العميل على تعديل القوائم لتعكس هذا الإفصاح المناسب ، ومع هذا فإن الإفصاح الضرورى فى أى وقت تتجاهل القوائم الماليه للعميل هذا الإفصاح أو تتضمن إفصاح غير دقيق .

ومفهوم الإفصاح الكافى (Adequate Disclosure) لايشتمل فقط على نوع المعلومات التى تقدم وإنما يشتمل أيضا على كيفية تقديمها ، فترتيب المعلومات فى القوائم الماليه وتصنيفها وإختيار العناوين و المصطلحات المستخدمه كلها يدخل

ضمن مفهوم الإفصاح الكافى ، وقد أصبحت الملاحظات على القوائم الماليه على درجه كبيره من الأهميه للإفصاح عن كثير من المعلومات ، ويلاحظ أن هذه الملاحظات تعتبر جزءا من القوائم نفسها وتدخل ضمن مسئولية إدارة المشروع حتى لو ساعد المراجع فى إعدادها ، وفى مثل هذه الحالات يجب الحرص فى صياغة هذه الملحوظات بحيث تعبر عن رأى الإداره ، وبحيث لا يبدو أنها قد اعدت بواسطة المراجع ، ويجب عدم الإفراط فى تقديم المعلومات لأن الإفراط يؤدى بالضروره الى الإفصاح الكافى فقد تختفى معلومات مهمه ضمن سيل من المعلومات التافهة .

وينص بيان معايير المراجعه رقم ٣٢ الصادر عن مجمع المحاسبين الأمريكى على أنه فى حاله عدم إحتواء القوائم الماليه (بما فى ذلك الملاحظات المرتبطه بها) على المعلومات التى تتطلبها مبادئ المحاسبه المتعارف عليها يجب على المراجع أن يحتفظ فى تقريره أو يبدى رأيا سالبا ، ويجب على المراجع إذا كان هذا ممكنا أن يورد البيان المطلوب فى تقريره إلا إذا كان حذف البيان من التقرير يعتبر سليما طبقا لبيان محدد من بيانات معايير المراجعه ، وفى هذا المجال فإن إعتبار فإن عبارة " ممكن " تعنى أنه يمكن الحصول بطريقه معقوله على البيان المطلوب من السجلات و الحسابات التى أعدتها الإداره وإن إيراد المعلومات المطلوبه فى تقرير المراجع لا يتطلب منه مسئولية إعداد المعلومات الماليه المطلوبه ، فعلى سبيل المثال لا يتوقع من المراجع القيام بإعداد إحدى القوائم الماليه الأساسيه أو المعلومات المتعلقه بأحد القطاعات (Segment Information) وإدخاها فى تقريره إذا تخلت الإداره عن ايراد مثل هذه المعلومات .

وعند تقرير مدى كفاية الإفصاح ، وفى أمور أخرى كثيره خلال عملية الفحص ، يستخدم المراجع معلومات حصل عليها بطريق الثقه من العميل ، فبدون هذه الثقه يصعب على المراجع الحصول على المعلومات الضروريه له لتكوين رأى فى القوائم

الماليه ، وعلى ذلك يجب على المراجع عادة عدم إفشاء أي بيانات لا يتطلب الأمر إظهارها في القوائم الماليه لكي تتمشى مع مبادئ المحاسبه المتعارف عليها إلا إذا وافق العميل على ذلك (ينظر قواعد السلوك المهني لمجمع المحاسبين الأمريكي القاعده ٣٠١) (١).

التعبير عن الرأى (Exporession Of Opinion) : وأخيرا فإن المعيار الرابع من معايير اعداد التقرير يعد أكثر المعايير تعقيدا ، كما أنه أصعبها منالا ، فهو يتضمن ثلاثة عبارات هامه ، سوف يتم تناولها فرادى بالتحليل والمناقشه . . فيما يلي :

" يجب أن يتضمن التقرير رأى المراجع فيما يتعلق بالقوائم الماليه ، كوحده واحده ، وأن المراجع قد يمتنع كلية عن إبداء هذا الرأى "

فعندما يأخذ المحاسب القانوني على عاتقه مراجعة مجموعه من القوائم الماليه فإنه يجب عليه دائما إما إبداء نوع معين من الأراء (غير متحفظ ،أو متحفظ ،أو سلبى) أو الإمتناع عن إبداء الرأى بخصوص هذه القوائم الماليه كوحده واحده ، وطبقا لنشرة معايير المراجعه رقم (١٥) فإنه يقصد " بالقوائم الماليه كوحده واحده " مجموعة القوائم الماليه للفتره الحاليه شأنها شأن مجموعة القوائم الماليه لفتره أو أكثر سابقة و التى تقدم لغرض المقارنه .

" وفى حالة الإمتناع عن إبداء الرأى يجب أن يوضح المراجع أسباب إمتناعه " ومن ضمن أسباب الإمتناع عن إبداء الرأى ما يلى :

- تحديد وتقييد النطاق بشكل يؤثر جوهريا عن مدى فحص المراجع (لو حدث ان كان هذا القيد جوهريا ، فإن المراجع قد يصل الى قناعه بعدم إبداء رأيه ، نظرا لعدم إستطاعته فحص ومراجعة القوائم الماليه بكفايه) .
- عدم التأكد الذى يمكن أن يؤثر بشكل جوهرى على القوائم الماليه كوحده

---

(١) د . أمين السيد أحمد لطفى ، ضوابط ومسئوليات مهنة المحاسبه و المراجعه القانونيه ، دار النهضة العربيه ، القاهره ،١٩٩٤.

واحده، (هذه الحاله قد تجعل المراجع يقرر أن إبداء رأى متحفظ لا يعد مناسبا بسبب عدم التأكيد) .

- عدم الإستقلال عن العميل (بالطبع فإنه لا يكون هناك رأى يعتد به فى هذه الحاله).

وفى كل حاله من هذه الحالات الموضحه أعلاه يجب على المراجع أن يوضح سبب إمتناعه عن إبداء الرأى ، مع الأخذ فى الإعتبار أنه بالنسبه للحالـه الأولى و الثانيه فإن فقرة الإيضاح ستوضح أسباب الإمتناع عن إبداء الرأى ، أما بالنسبه للحاله الثالثه فإن المراجع سيوضح أسباب إمتناعه عن إبداء الرأى فى تقرير من فقره واحده .

" وفى كل الأحوال التى يرتبط فيها إسم المراجع بالقوائم الماليه فإن تقرير المراجعه يجب أن يتضمن خصائص فحص المراجع ، ودرجة المسئوليه التى يتحملها " .

وقد عرفت نشرة معايير المراجعه رقم (٢٦) لفظ " يرتبط " بأنها : (١) عندما يوافق المراجع على إستخدام إسمه بالتقرير أو المستندات أو الإتصالات أو التبليغات المكتوبه التى تتضمن القوائم الماليه ، أو (٢) اعداد المراجع القوائم الماليه للعميل أو المساعده فى إعدادها وسواء الحق إسمه أو لم يلحقه .

هذا ويلاحظ أنه يمكن أن يرتبط إسم المراجع اما بقوائم تمت مراجعتها أو لم تراجع ، وتعد القوائم الماليه مراجعه ، اذا ما طبق المراجع اجراءات مراجعه كافيه لإبداء رأى المراجع ، والا فإن القوائم تعد غير مراجعه ، وفى كل الحالتين فإن معايير المراجعه تتطلب ضرورة الإفصاح بشكل واضح عن العمل أو المهمه التى قام بها المراجع ، فضلا عن مسئوليته ازاء هذه القوائم الماليه ، وبالطبع فلو أن القوائم غير مراجعه فيجب على المراجع أن يوضح هذه الحقيقه فضلا عن أسباب إمتناعه

عن إبداء رأيه بخصوصها ، هذا الرأى الذى يتوقف فى طبيعته على نطاق مهمة المراجعه و نتائج الفحص و المراجعه .

الفصل الثاني
دراسة وتحليلة لنشرات
وأيضاحات معايير المراجعه الدوليه

مقدمـــــــة

إهتم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار مجموعه مـن المعايـير تمثلت في ثلاثة مجموعـات (تم الإشاره اليهـا سابقا) ، وقـد وجهـت إنتقادات لتلك المعايير بإعتبارها تتميز بالعموميه ، مما جعل تلك المنظمه تقوم بإعتبار المجموعـات الثلاثه بمثابة معايير مراجعه مقبوله بصفه عامه ، ثم أصدرت العديـد مـن المعايـير التفصيليه التي أطلق عليها تعبير إرشادات أو أدله Statements ، وأدخلت عليها عدة تعديلات من وقت لأخر بهدف التطوير ومعالجة أي مشاكل تواجه ممارسة المهنة .

أيضا فقد أصدرت المنظمه الدوليه للمحاسبين IFAC مجموعه من إرشادات المراجعه الدوليه نظرا للصعوبات التي قد تواجه تطبيق معايير دوليه موحده فـي كل دوله .

وتهدف الإرشادات بوجه عام الى توفير نشرات تفصيليه عن معايير المراجعه تحدد الإجراءات التي يمكن عن طريقها تطبيق هـذه المعايير ، وكيفية تطبيق تلك المعايير على بنود معينه في القوائم الماليه أو على قطاعات و صناعات وأنشطه معينه ، بالإضافه الى توضيح كيفية تطبيق المعايير على أنواع معينه من التقارير عـن عمليات غير عمليات المراجعه في المنشآت التي ترمي الى الربح أو التي لا ترمي الى ربح .

يهتم هذا الفصل بإجراء دراسة تحليليه على نشرات معايير المراجعه الدوليه حيـث يتم تقييم مـدى وفائهـا بمتطلبـات المهنـة وإحتياجـات وتوقعـات المجتمـع المعاصر.

وتحقيقا لذلك الهدف يتم تقسيم الفصل على النحو التالى(١) :-

١/٣/٥ مدى وفاء نشرات معايير المراجعه الدوليه للشروط و المتطلبات الخاصه بالمراجع او مراقب الحسابات .

٢/٣/٥ مدى وفاء نشرات معايير المراجعه الدوليه لمتطلبات العمل الميدانى .

٣/٣/٥ مدى وفاء نشرات معايير المراجعه الدوليه للمتطلبات الضروريه لإعداد التقارير.

٤/٣/٥ مدى وفاء معايير المراجعه الدوليه لموضوعات أخرى مستحدثه .

<u>١/٣/٥ مدى وفاء نشرات معايير المراجعة الدولية للشروط و المتطلبات الخاصة بالمراجع أو مراقب الحسابات :-</u>

يهتم هذا الجزء بدراسة معايير المراجعة الدولية الخاصة بمراقب الحسابات أى تلك المعرفة بالمعايير العامة أو الشخصية ، و ذلك بهدف تحديد مدى وفاء المعايير الدولية للشروط و المتطلبات الخاصة بكل منها ، و سوف يتم معالجة ذلك على النحو التالى:-

---

(١) ينظر لمزيد من التفاصيل :-

-الإتحاد الدولى للمحاسبين ، الأدلة الدوليه لمراجعة الحسابات ، ترجمة المجمع العربى للمحاسبين القانونيين ، الأردن ، ١٩٨٩.

-د. سمير عبد الغنى محمود ، دراسه تحليليه لمعايير المراجعه الدوليه من حيث النطاق ، الخصائص والأهداف ، مجلة الإداره العامه ، العدد ٦٣ ، الرياضه ١٩٨٩ .

- عيد حامد معيوف ، معايير المراجعه الدوليه ومدى إمكانية إستخدامها فى تنظيم الممارسه المهنيه بالمملكه العربيه السعوديه ، دراسة تحليليه مقارنه، الرياضه معهد الإداره العامه ، ١٤١٤ هـ - ١٩٩٤ م .

- إتحاد المحاسبين الدولى ، أدلة التدقيق الدوليه ، ترجمة د. عصام مرعى ، الرياضه ١٩٨٩ .

- المعهد المصرى للمحاسبين و المراجعين ، إرشادات المراجعه ، القاهره ، ١٩٩١ .

١/١/٣/٥ التأهيل العلمي والعملي للمراجع :-

لم تحدد معايير المراجع الدولية معيارا خاصا للتأهيل العلمي و العملي للمراجع و لكنها أوردت في فقرات متعددة القواعد التي تنظم التأهيل المهني للمراجع في عدة معايير على النحو التالي :

١ - ورد ضمن المعيار الثالث الذي يتناول المبادئ الأساسيه التي يخضع لها مراجع الحسابات في الفقرتين السابعه و الثامنه الأتي :

أ- نصت الفقره السابعه على أنه " يجب أن تتم المراجعه و أن يتم إعداد التقرير بعنايه مهنيه وبواسطة أشخاص ممن لديهم تدريب وخبره وكفاءه في المراجعه "

ب- أما الفقره الثامنه فتنص على " يجب أن يتوافر لدى المراجع مهارات متخصصه وكفاءه يمكن إكتسابها من خلال التعليم العام و المعرفه الفنيه التي يكتسبها تحت إشراف سليم ، وفضلا عن ذلك فإنه يقتضي على المراجع أن يكون على إطلاع مستمر بالتطورات ، بما في ذلك من القرارات الدوليه و الوطنيه المتعلقه بالمحاسبه وبأمور المراجعه وكذلك الأنظمه و المتطلبات القانونيه ذات العلاقه "

٢- تضمن المعيار الخامس (الإستفاده من جهود مراجعين آخرين) في فقرته الخامسه على ما يلي : " ينبغي على المراجع عند إستخدامه لعمل مراجع أخر الحصول على المعلومات المتعلقه بالكفاءه المهنيه للمراجع الأخر في إطار المهمة المحدده التي نفذها ذلك المراجع ، ومن بعض المصادر التي يستطيع أن يأخذها منها مثل هذه المعلومات : العضويه العامه في مؤسسة مهنيه أو الرجوع الى المؤسسه المهنيه التي ينتمي اليها المراجع الأخر ، ويمكن له تدعيم هذه المعلومات ، وعندما يكون ذلك مناسبا ومن خلال إستفسارات موجهة لمصادر أخرى مثل المحاسبين القانونيين ورجال البنوك . . . الخ ، ويمكن أن يتم ذلك أيضا من خلال مناقشات يجريها مع المراجع الأخر " .

٣- أما المعيار السابع " مراقبة جودة أعمال المراجع "، فقد نصت الفقره الخامسه منه على أنه " يجب على المراجع و المساعدين ممن لديهم مسئوليات إشرافيه أن يأخذوا بعين الإعتبار مهارات وكفاءه المساعدين في أداء العمل المفوض لهم عند البت في نطاق التوجيه والإشراف و المراجعه المناسبه لكل منهم " .

٤- أوضح المعيار العاشر الذى ينظم كيفية إستفادة المراجع من عمل المراجع الداخلى فى فقرته العاشره الأتى : " يجب على المراجع الخارجى أن يتحقق من أعمال المراجعه الداخليه قد تم تنفيذها من قبل أشخاص لديهم التدريب الفنى المناسب و الكفاءه المناسبه بإعتبارهم مراجعين ، ويمكن إنجاز ذلك من خلال مراجعه سياسات وتدريب موظفى المراجعه الداخليه ومراجعة خبراتهم ومؤهلاتهم الفنيه " .

٥- المعيار الثامن عشر " الإستفاده من اعمال الخبراء " الفقره السابعه منه ألزمت المراجع بضرورة إقتناعه شخصيا بمهاره وكفاءه الخبير كقرينة إثبات للمراجعه ، عليه أن يقنع نفسه بمهارات وخبره الخبير من خلال دراسة مالدى الخبير من :

-شهادات مهنيه ، ترخيص أو عضوية فى جهاز مهنى مناسب .

-خبره وسمعه فى حقل العمل الذى يسعى المراجع للحصول على بينه له .

٣/١/٣/٥ حياد وإستقلال المراجع

لم تحدد معايير المراجعه الدوليه معيارا خاصا لمعيار حياد وإستقلال مراجع الحسابات عند قيامه بعملية المراجعه وإنما غطت هذا الجانب بمجموعه من القواعد التى وردت ضمن المعايير التاليه :

١- نص المعيار الثالث فى فقرته الخامسه على : " يجب أن يكون مراجع الحسابات مستقيما وأمينا ومخلصا فى عمله المهنى وعليه أن يتوخى العداله ولا يسمح لتحيزه أو إنطباعه أن ينالا من تجرده ، كما عليه أن يحافظ على تجرده وأن يكون ذا إستقامه حقيقيه ومظهرا غير مرتبط بأى مصلحه تنال من امانته أوتجرده

مهما كان أثر تلك المصلحه "، و الفقره السادسة من نفس المعيار تنص على أنه:" يجب على المراجع أن يحترم سرية المعلومات التى يحصل عليها أثناء عمله ويجب عليه الا يفصح عن أى معلومات لأطراف أخرى دون تفويض محدد بذلك إلا إذا كان مثل هذا الإفصاح واجبا قانونيا أو مهنيا ".

٢- يتطلب المعيار الخامس من المراجع الخارجي عندما يستعين بعمل مراجع أخر في فقرته الخامسه بضرورة " إحاطة المراجع الأخر بمتطلبات الإستقلال القابله للتطبيق بالنسبه للمنشأه و الحصول على كتاب يضمن به المراجع الأخر إلتزامه بهذه المتطلبات ".

٣- أما المعيار السابع "مراقبة جودة أعمال المراجعه " فقد تضمن فى فقرته الرابعه ما يلى : " يجب أن يتم تفويض أى عمل للمساعدين بطريقه توفر ضمانا معقولا بأن مثل ذلك العمل سيتم أداؤه من قبل أشخاص لديهم إستقلاليه ودرجه ن المهارات و الكفاءه المطلوبه فى مثل هذه الظروف ".

٤- نصت الفقره التاسعه من المعيار العاشر "الإستفاده من عمل المراجع الداخلي " على ما يلى : " تعتبر مهمة المراجعه الداخليه جزءا من المنشأه ، وهى بغض النظر عن إستقلالها الذاتي وموضوعيتها لا تستطيع مواجهة معايير الإستقلال التى تعتبر جوهريه حينما يعبر المراجع الخارجي عن رأيه بشأن المعلومات الماليه ، ويتحمل المراجع الخارجي المسئوليه عن تقريره وحيده ، ولا تنقص هذه المسئوليه من جراء إستخدامه لأى جزء من عمل المراجع الداخلى ، وبالتالى فإن الإجتهادات المتعلقه بمراجعة المعلومات الماليه يجب أن تكون إجتهادات المراجع الخارجي فقط ".

٥- المعيار الثامن عشر " الإستفاده من عمل الخبير " فى الفقره الثامنه ترى أنه " يجب على المراجع أن يأخذ موضوعية الخبير بإعتباره ، وتزداد مخاطر النيل من موضوعية الخبير فى الحالات التاليه :

-عندما يكون موظفا من قبل العميل .

-عندما يكون مرتبطا بشكل ما مع العميل ، كأن يكون -مثلا - معتمدا عليه من الناحيه الماليه أو أن يكون مستثمرا أمواله لديه ، تبعا لذلك يجب على المراجع فى مثل هذه الأحوال القيام بإجراءات مكثفه بالإضافه الى تلك الإجراءات التى كان مخططا لها ، أو تقييم مدى الحاجه الى خبير اخر" .

٣/١/٣/٥ العنايه المهنيه اللازمه .

تطرقت معايير المراجعه الدوليه للعنايه المهنيه اللازمه من خلال مجموعه من القواعد المنصوص عليها على النحو التالى :

١- المعيار الثالث (المتعلق بالمبادئ الأساسيه بعملية المراجعه) فى فقرتيه السابعه و العاشره على التوالى ينص على :

أ- " يجب أن تتم المراجعه وأن يتم إعداد التقارير بعنايه مهنيه بواسطة أشخاص ممن لديهم تدريب وخبره وكفاءه فى المراجعه " .

ب-" ينبغى على المراجع أن يوجه ويشرف ويراجع العمل المفوض للمساعدين بعنايه ، ويجب عليه أن يحصل على ضمان معقول بأن العمل المؤدى من قبل مراجعين أو خبراء هو عمل كاف لغرضه "

٢- أوجب المعيار الرابع التخطيط : ضرورة قيام المراجع الأصلى بالتحقيق من قيام المراجع الأخر بإنجاز العمل الموكل اليه بالعنايه الواجبه .

٣- أما المعيار العاشر (الإستفاده من المراجع الداخلى) فى فقرته العاشره المرتبطه بالعنايه المهنيه اللازمه ينص على أنه : " يجب على المراجع الخارجى أن يتحقق مما إذا كان عمل المراجعه الداخليه يبدو أنه قد تم تخطيطه والإشراف عليه ومراجعته وتوثيقه بشكل سليم ، و المثال على ممارسة المراجع الداخلى للعنايه المهنيه اللازمه هو وجود أدلة المراجعه الكافيه ووجود برامج وأوراق العمل " .

٤- ترى الفقره الثامنه من المعيار الثامن (الإستفاده من أعمال الخبراء) أن خبرة المراجع وثقافته يمكناه بأن يكون على درايه بأمور المنشاه بشكل عام ولكن من غير المتوقع أن تكون له الخبره التى تتوفر للشخص المتدرب أو المؤهل العلمى فى ممارسة مهنة أو وظيفه أخرى ، مثل : خبير التامين الأكتوارى أو المهندس .

٢/٣/٥ مدى وفاء نشرات معايير المراجعه الدوليه لمتطلبات العمل الميدانى .

يتناول المؤلف فى هذا الجزء مدى وفاء المعايير الدوليه بمتطلبات العمل الميدانى وإجراءات تنفيذه فى ضوء دراسه تحليليه للمعايير التى تناولت هذا الجانب على النحو التالى :-

١/٣/٣/٥ التخطيط والإشراف على أعمال المساعدين

ا- التخطيط :

نظرا لأهمية التخطيط فى المراجعه ، بإعتباره دعامه أساسيه لوصول المراجع لرأيه الفنى المحايد حول مدى صحة القوائم الماليه فى التعبير عن المركز المالى و نتائج النشاط خلال فتره معينه لمنشأة ما ، فقد أقرت المعايير الدوليه معيارا خاصا للتخطيط هو المعيار الرابع بالإضافه للإشاره لأهمية التخطيط فى المعيار الثالث ، ويمكن عرض مجموعة القواعد التى تناولت هذا الجانب على النحو التالى :

١- اعتبر التخطيط لعملية المراجعه من المبادئ الأساسيه التى تحكم المسؤليات المهنيه للمراجع ، حيث نص المعيار الثالث فى فقراته (١٢،١٣،١٤)على ما يلى :

أ- " ينبغى على المراجع أن يخطط عمله لمساعدته فى القيام بمراجعة فعاله وبإسلوب كفء وفى الوقت المحدد ويجب أن يركز فى وضع الخطط على أساس معرفته بأعمال العميل " .

ب- " يجب وضع الخطط لتشمل الى جانب الأشياء الأخرى ما يلى :

-إكتساب معرفة النظام المحاسبى و السياسات والإجراءات الخاصه بالضبط الداخلى للعميل .

-تقدير الدرجه المتوقعه على عناصر الضبط الداخلى للعميل .

-تحديد وبرمجة طبيعيه وتوقيت ونطاق وإجراءات المراجعه التى سيتم تنفيذها .

-تنسيق العمل الذى سيتم تنفيذه ".

ج- " ينبغى أن تخضع الخطط لمزيد من التطوير والمراجعه ، وحسب ما تقتضيه الضروره خلال عملية المراجعه ".

٢- خصص المعيار الرابع لعملية التخطيط ، سواء القواعد الأساسيه أو كيفية وضع خطه وبرنامج المراجعه على النحو التالى :

أ- ينطبق معيار التخطيط على القيام بعملية المراجعه لكل من البيانات الماليه و المعلومات الماليه الأخرى - وقد وضع ليناسب عمليات المراجعه المتكرره .

ب-يجب أن يكون التخطيط مستمرا خلال عملية المراجعه ويجب أن يشتمل على :

-وضع خطوات شامله للنطاق المتوقع لعملية المراجعه .

- وضع برنامج للمراجعه يوضح طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعه .

ج- إن التخطيط الكافى للمراجعه يساعد فى ضمان إعطاء إهتمام ملائم للمجالات المهمة فى عمليات المراجعه ، كما أنه يساعد فى تحديد المشكلات المحتمله فى إنهاء العمل بسرعه ، وكذلك فإن التخطيط يساعد فى الإستقلال السليم للمساعدين وفى تنسيق العمل المنجز من المراجعين الأخرين والخبراء .

د- يتفاوت نطاق التخطيط حسب حجم وتعقيد عملية المراجعه حسب خبرة المراجع السابقه مع العميل ومعرفته بأعماله .

هـ- قد يرغب المراجع فى مناقشة عناصر خطتة الشامله وبعض إجراءات المراجعه مع إدارة العميل وموظفيه لأجل تحسين كفاءة المراجعه وتنسيق إجراءات المراجعه مع أعمال موظف العميل وعلى أى حال فإن الخطه الشامله للمراجعه وبرنامج المراجعه تبقى مسئولية المراجع .

و- وضع برنامج المراجعه : ينبغي على المراجع أن يعد برنامجا خطيا للمراجعه يبرز به الإجراءات الضروريه لتنفيذ خطة المراجعه - وقد يحتوى البرنامج أيضا على أهداف المراجعه بالنسبة لكل واحد من المجالات ويجب أن يتضمن تفصيلا كافيا لاستخدامه كمجموعه من التعليمات للمساعدين المشاركين في عملية المراجعه ووسيلة الرقابه على تنفيذ العمل بشكل سليم .

<u>الإشراف على المساعدين:</u>

تضمنت معايير المراجعه الدوليه بعض المعايير للإشراف والرقابه على أعمال المساعدين أو الخبراء وهما المعيار الخامس و السابع ويمكن تناولهما على النحو التالي:

١- تضمن المعيار الخامس في فقرته الاولى أنه :" يجب على المراجع أن يقوم بالتوجيه و الإشراف و المراجعه الدقيقه للعمل المفوض للمساعدين وعليه أن يحصل على ضمان معقول بأن يكون العمل الذى يؤديه مراجعون أو خبراء أخرون كافيا لأغراضه " .

٢- نصت الفقره الأولى من المعيار السابع على ضروره أن يبذل المراجع العنايه المهنيه اللازمه في توجيه مساعديه والإشراف عليهم ، وأن يحصل على تأكيد مناسب بأن العمل الذى أداه خبراء أو مراجعون أخرون يلائم الغرض منه .

٣- تضمنت الفقره السادسه من المعيار السابع ضرورة قيام المراجع بإعطاء التوجيهات الملائمه للمساعدين الذين تم تفويض العمل اليهم ، وينطوى هذا التوجيه على إبلاغ المساعدين لمسئولياتهم وأهدافهم وكذلك الإجراءات التى سوف ينفذوها ، علاوه على إبلاغهم بأمور هامه ، مثل طبيعة عمل المنشأه والمشكلات المحاسبيه التى يمكن أن تواجههم و التى قد تؤثر على طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعه التى يشاركون في تنفيذها .

٤- وحول مراجعة العمل الذى يؤديه المساعدون نصت الفقره العاشره من المعيار السابع على أنه يجب مراجعة العمل الذى يؤديه كل المساعدين بواسطة أشخاص مساوين لهم أو أعلى منهم فى مستوى الكفاءه لتحديد ما إذا كان :

أ- العمل قد تم أداؤه وفقا للمعايير المهنيه .

ب- العمل المؤدى و النتائج التى تم الحصول عليها موثقه بصوره مناسبه .

ج- أى أمور هامه فى المراجعه لم يتم حسمها .

د- الأهداف المرجوه من إجراءات المراجعه قد تم تحقيقها وأن النتائج التى تم الحصول عليها مطابقه الناتج العمل المؤدى ومؤيده لرأى المراجع بشأن المعلومات الماليه .

٣/٢/٣/٥ فحص وتقويم نظام الرقابه الداخليه

أفردت معايير المراجعه الدوليه المعيار السادس لدراسة وتقويم النظام المحاسبى وما يرتبط به من ضوابط داخليه تتعلق بعملية المراجعه وذلك على النحو التالى :

١- نصت الفقره الأولى من هذا المعيار على أن : " تتحمل الإداره مسئولية المحافظه على نظام محاسبى يشتمل على مختلف الضوابط الداخليه الى الحد الذى يكون مناسبا لحجم وطبيعة الأعمال ، ويحتاج المراجع الى تأكيد معقول بأن النظام المحاسبى نظام كاف وأن جميع المعلومات المحاسبيه التى يجب تسجيلها ، قد تم تسجيلها بالفعل ، وعادة فإن الضوابط الداخليه توفر مثل هذا التأكيد ويجب على المراجع أن يكتسب فهما للنظام المحاسبى وما يرتبط به من ضوابط داخليه وأن يدرس ويقوم عمل تلك الضوابط التى يرغب فى الإعتماد عليها فى تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجع الأخر ، عندما يستنتج المراجع بأنه يستطيع الإعتماد على ضوابط وتوقيت ونطاق إجراءات المراجع الأخر ، عندما يستنتج المراجع بأنه يستطيع الإعتماد على ضوابط داخليه معينه فإن إجراءاته الجوهريه

تكون عادة أقل توسعا مما لو طلب منه الأعتماد على غير تلك الضوابط وربما قد تختلف إجراءاته بالنسبه لطبيعتها وتوقيتها " وقد تناول هذا المعيار تحديد الإجراءات التي ينبغي إتباعها فيما يتعلق بفحص نظام الرقابه الداخليه على النحو التالي :

-تعريف النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي .

-العوامل التي تؤثر على بيئة المراقب الداخليه مثل الهيكل الإداري التنظيمي والإشراف الإداري و الموظفين .

-أهداف وإجراءات الضبط الداخلي .

٢-أوجبت المعايير الدوليه على المراجع ضرورة الإبلاغ عن نقاط الضعف بأنظمة الضبط الداخلي وقد نصت الفقره الأخيره في المعيار السادس على : " قد يصبح المراجع نتيجة لدراسة لنظام الضبط الداخلي ولإجراءات المراجعه الأخرى ، على معرفة بنقاط الضعف الموجوده ونظام الضبط الداخلي ، وينبغي على المراجع أن يطلع الإداره على نقاط الضعف المهمه حال معرفته بها نظرا لما لها من فائده للعميل ويجب أن يتم ذلك خطيا ، ومن الأهميه بمكان أن يشير في خطابه الى أنه يناقش فقط نقاط الضعف التي تنبه لها نتيجة قيامه بالمراجعه وأن فحصه لم يكن مصمما لتحديد ملائمة الضبط الداخلي لأغراض الإداره " .

<u>٣/٣/٣/٥ أدلة وقرائن المراجعه</u>

خصصت معايير المراجعه الدوليه الثامن لقرائن المراجعه بالإضافه لبعض المعايير الأخرى مثل المعيار الثاني عشر و الثامن عشر ، و التي يمكن تناولها على النحو التالي :

١- أوجبت الفقره الأولى من المعيار الثامن على المراجع الحصول على أدلة وقرائن كافيه من خلال نوعين من الإجراءات ، حيث نصت هذه الفقره على الأتي : " يجب على المراجع أن يحصل على قرائن المراجعه الكافيه و المناسبه

خلال تنفيذه لإجراءات الإلتزام والإجراءات الجوهريه وذلك لمساعدته على الوصول الى نتائج معقوله منها ، يستند عليها رأيه بشأن المعلومات الماليه ، وإجراءات الإلتزام : هى إختبارات مصممه للحصول على ضمان معقول بأن الضوابط الداخليه التى تعتمد عليها المراجعه مازالت سارية المفعول ، والإجراءات الجوهريه هى : إجراءات مصممه للحصول على قرائن بشأن إكتمال ودقة وصحة البيانات التى يقدمها النظام المحاسبى وهذه الإجراءات نوعان هما :

ا- إختبار تفاصيل العمليات والأرصده .

ب- تحليل للنسب والإتجاهات المهمه وتشمل التقلبات و البنود غير العاديه " .

٢- أوضحت الفقره الثانيه من نفس المعيار مدى الإرتباط المتبادل بين كفاية وملاءمة القرائن المأخوذه من إجراءات الإلتزام والإجراءات الجوهريه ، حيث يجب أن يعتمد المراجع على قرينه مقنعه وليست مطلقه ، وقد يسعى الى الحصول على قرائن من مصادر مختلفه لتأييد نفس التأكيد .

٣- تتطلب الفقره الثالثه من المعيار السابق ضرورة أن تكون قرائن الإثبات مساعده للمراجع لإبداء رأيه حول القوائم الماليه ، إذ إن هذا الرأى لا يعتمد على الفحص الكامل لجميع المعلومات التى تتوافر لديه ، حيث يمكنه الوصول الى نتيجه عن الرصيد الحسابى وعن فئة العمليات أو عن أحد مقومات الرقابه الداخليه بإستخدام إجراءات المعاينه الحكميه أو المعاينه الإحصائيه .

٤- حددت الفقره الرابعه من نفس المعيار - العوامل التى تؤثر على تقدير المراجع لمدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات فى الأتى :

أ- درجة المخاطره فى وجود بيانات غير صحيحه .

ب- الأهميه النسبيه للبند فى علاقته بباقى المعلومات .

جـ- خبرة المراجع من عمليات المراجعه السابقه .

د- نتائج إجراءات المراجعه .

هـ- نوع المعلومه المتوفره .

٥- ألزمت الفقره الخامسه من المعيار ذاته - المراجع بضرورة الإلتزام بالتأكيد من الوجود الفعلى لإجراءات الضبط الداخلى وفاعليتها ، وكذلك استمرار العمل بها خلال الفتره محل المراجعه .

٦- أوضحت الفقره السابقه العوامل التى تستخدم فى تقويم الثقه بقرائن المراجعه وهى :

-القرائن الخارجيه أكثر ثقه من القرائن الداخليه .

-تزداد ثقة القرائن الداخليه عندما تكون الرقابه الداخليه المتعلقه بها مرضيه .

٧- أوجبت الفقره التاسعه من هذا المعيار ضرورة أن يكون المراجع موضوعيا فى تقويمه لقرائن الإثبات وأن يضع فى إعتباره إحتمال وجود أخطاء ماديه فى المعلومات الماليه .

٨- نصت الفقره العاشره من المعيار نفسه على ضرورة مراعاة ربط تكلفة الحصول على قرينة الإثبات بالعائد المتوقع منها .

٩- أما المعيار الثانى عشر من المعايير الدوليه ، فقد حدد فى فقرته الأولى أن يتولى المراجع تصميم الإجراءات الجوهريه للحصول على قرائن الإثبات حول مدى دقة وواقعية وصحة البيانات التى تصدر عن النظام المحاسبى بالمنشأة .

١٠- حول علاقة قرائن الإثبات بعمل الخبير الذى يستعين به المراجع أوجبت الفقره الحاديـة عشره من المعيار الثمن عشر - ضرورة أن يسعى المراجع للحصول على تأكيد معقول علما بأن عمل الخبير يشكل فى حد ذاته قرينة إثبات وتأييد للمعلومات الماليه وذلك بأن يأخذ فى إعتباره ما يلى :

-مصادر البيانات المستخدمه .

-الفروض والطرق التى إستخدمها الخبير فى حالة كونها مناسبه ومدى إتساق هذه الفروض و الطرق بتلك المستخدمه فى الفتره السابقه .

-نتائج أعمال الخبير فى ضوء المعرفه الشامله للمراجع بظروف المنشأه ونتائج إجراءات المراجعه التى قام بها .

٤/٢/٣/٥ توثيق العمل المهنى .

أفردت المعايير الدوليه معيارا مستقلا وهو المعيار التاسع لتوثيق عمل المراجع المهنى أثناء تنفيذ عملية المراجعه وقد تمت وفقا للمبادئ الأساسيه ، إذ أن أوراق العمل التى يعدها المراجع لابد وأن تشتمل على الأمور المهمه التى تطلب ممارسة الإجتهاد فى الرأى الى جانب النتيجه التى يتوصل اليها المراجع بشأنها ، وذلك على النحو التالى :

١- تطلبت الفقره الخامسه من هذا المعيار على الضروره : " أن تكون أوراق العمل كامله ومفصله بدرجه كافيه لكى يحصل المراجع الخبير على فهم شامل لعملية المراجعه ، ويعتبر نطاق التوثيق أمرا يستند الى الإجتهاد المهنى نظرا الى أنه ليس من الضرورى أو العملى للمراجع أن يوثق فى أوراق عمله كل ملاحظه أو إعتبار أو نتيجه يتم التوصل اليها " .

٢- قد تطلبت الفقره الثامنه من هذا المعيار - أيضا - ضرورة تصميم أوراق العمل بشكل منظم وسليم لمواجهة الظروف و الوفاء بإحتياجات المراجع فى كل عمليه من عمليات المراجعه ، كما أن إستخدام أوراق العمل الموحده يؤدى الى زيادة كفاءة إعداها ومراجعتها .

٣- تتعلق أخر فقرتين من هذا المعيار بملكيه هذه الأوراق وإجراءات حفظها بشكل مأمون وسرى لفتره زمنيه كافيه لمواجهة إحتياجات العمليه وللوفاء بأى متطلبات قانونيه أو مهنيه وثيقه الصله بالإحتفظ بالسجلات .

٥/٢/٣ مدى وفاء نشرات معايير المراجعه الدوليه للمتطلبات الضروريه لإعداد التقارير

يتناول المؤلف فى هذا الجزء معايير المراجعه الدوليه التى تناولت الجوانب المتعدده لتقرير المراجعه لبيان مدى وفائها بالمتطلبات الضروريه لإعداد هذا التقرير، وذلك فى ضوء الدراسه التحليليه للمعايير على النحو التالى :-

٥/٢/٣/١ رأى المراجع حول المعلومات الماليه

ا- المعيار الثالث عشر :

تناول المعيار الثالث عشر هذا الجانب فى عدة فقرات على النحو التالى :

١- تضمنت الفقره الأولى على أنه : يتعين على المراجع فحص وتقويم النتائج التى توصل اليها من أدلة الإثبات المتوفره لديه بإعتبار أن ذلك يمثل الركيزه الأساسيه عند إبداء رأيه فى القوائم الماليه على أن يصل لنتيجه شامله حول ما إذا كانت :

أ- المعلومات الماليه التى تم إعدادها وفقا للسياسات المحاسبيه المقبوله .

ب- المعلومات الماليه تلتزم بالمتطلبات النظاميه القانونيه الملائمه .

جـ- وجهة النظر المعروضه فى المعلومات الماليه ككل متطابقه مع معرفة المراجع لأعمال المنشأه .

د- هناك إفصاح كاف لجميع الأمور ذات الأهميه النسبية الملائمه لغرض الماليه بصوره سليمه .

٢- وقد تضمنت نفس الفقره ضرورة أن يكون رأى المراجع فى التقرير حول القوائم الماليه واضحا ومكتوبا ، وأن يكون الرأى المطلق (بدون تحفظات) للمراجع يدل على إقتناع المراجع بكل الأمور السابقه ، أما إذا أراد المراجع ان يتحفظ فى رأيه أو يبدى رأيا مخالفا أو يحجب رأيه تماما ففى هذه الحاله لابد أن يوضح فى تقريره الأسباب التى أدت الى ذلك .

أ- حددت الفقره الرابعة عشر من نفس المعيار أنواع الرأى الذى يمكن أن يتضمنه رأى المراجع فى تقريره حول القوائم الماليه وهو :(رأى مطلق بدون تحفظات، رأى متحفظ ، رأى مخالف أو معارض ، حجب الرأى -الإمتناع عن إبداء الرأى) ، ويجب أن يوضع نوع الرأى الذى يبديه المراجع ، ويمكن تحقيق ذلك عن طريق تبنى صيغه معياريه لكل نوع منها وبناء عليه إحتوى هذا المعيار على نص مقترح للتعبير عن الرأى بدون تحفظات كما يحتوى على نمازج لصيغ مقترحه للتحفظات المختلفه فى حالة الرأى المتحفظ .

ب- حددت الفقره الخامسة عشر الأحوال التى يبدى المراجع رأيه غير المتحفظ فيها وذلك عندما يكون مقتنعا بأن جميع النواحى الماديه المرتبطه بالأمور التى نصت عليها الماده الحاديه والعشرين من المبادئ الأساسيه التى تحكم عملية المراجعه قد تم الإلتزام بها بصوره صحيحه وواضحه .

جـ- نصت الفقره السابعة عشر من نفس المعيار على أنه : " قد لا يكون بمقدور المراجع إبداء رأى مطلق بوجود أى من الأسباب التاليه ، ومتى كان تقديره بأن الأثر الذى سيترتب عليه سيكون ماديا أو ربما مادى على القوائم الماليه وتشمل هذه الأسباب ما يلى :

أ- وجود قيد فى نطاق هذه المراجعه .

ب- وجود خلاف (عدم إتفاق) بين المراجع والإداره حول القوائم الماليه .

جـ- ظهور حاله من الشك او عدم التأكد لها أثار ماديه على القوائم الماليه ومعالجة هذه الحاله يتوقف على توقعات مستقبليه .

يمكن للأسباب المشار أليها (ا ، جـ) أن تؤدى الى رأى متحفظ أو الإمتناع عن إبداء الرأى ، أما الأسباب المشار إليها فى (ب) قد تؤدى إما لرأى متحفظ أو إلى رأى معارض "

-أما الفقرات (١٨،١٩،٢٠) فقد تناولت الحالات المختلفه التي يكون رأى المراجع فيها متحفظا أو معارضا أو ممتنعا عن إبداء الرأى .

٣- أوجبت الفقره (٢١) على المراجع أن يضمن وصفا واضحا لجميع الأسباب الجوهريه لتحفظاته إلا إذا كان ذلك متعذرا من الناحيه العمليه على أن تكون هذه المعلومات مبينه في فقره مستقله تسبق الرأى أو الإمتناع عن إبداء الرأى كما أنها قد تتضمن إشاره الى مزيد من الشرح يذكره في إيضاحاته حول البيانات الماليه .

٤- وقد حدد المعيار الثالث عشر في الفقرات (من ٢٣ حتى ٢٨) الظروف التي قد تؤدى الى إصدار رأى أخر بخلاف الرأى غير المتحفظ وهى :(وجود قيود على نطاق العمل ، الإختلاف مع الإداره .)

ب- المعيار الرابع عشر :

تناول المعيار الرابع عشر المتعلقه بالمعلومات الأخرى الموجوده في مستندات تحتوى على بيانات ماليه تمت مراجعتها في بعض فقراته ما ينبغي على المراجع عمله إذا ما تبين له بعد قراءته للمعلومات الأخرى التي تصدر مرفقه بتقريره ، مثل : تقرير مجلس الإداره أو الملخصات الماليه ،أن هناك إختلافا ماديا بين هذه المعلومات والقوائم الماليه التي تمت مراجعتها ، يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت هذه البيانات أو المعلومات الأخرى بحاجه الى تعديل وعليه أن يبلغ العميل بذلك ، وعندما يصبح التعديل ضروريا في تلك المعلومات الماليه ورفض العميل مثل هذا التعديل يجب عليه أن يبدى رأيا متحفظا أو رأيا معارضا وذلك يتوقف على طبيعة الظرف .

جـ- الثالث و العشرون :

المعيار الثالث و العشرون : اشتمل هذا المعيار على بعض القواعد حول موقف المراجع فى حالة ما إذا كان هناك شك فى مبدأ إستمرارية المنشاه وكذلك إختلاف الرأى حول عدم وجود إفصاح لمبدأ الإستمراريه وذلك على النحو التالى :

١- نصت الفقره السابعة عشر من هذا المعيار على :" عند التخطيط لعمليات المراجعه و القيام بها وعند تقييم نتائجها يجب على المراجع أن يكون متيقظا لإمكانية أن يكون مبدأإستمرارية المنشاه - التى يعتمد عليها إعداد البيانات الماليه - مثار شك وعندما تثار مثل هذة الشكوك فإن على المراجع أن يجمع شواهد ملائمه كافيه لتعزيز وأبعاد الشك حول مقدره المنشأه فى الإستمرار فى أعمالها للمستقبل المنظور والذى يكون فترةلا تتجاوز سنه بعد تاريخ الميزانيه " .

٢- تنص الفقره الثالثه عشر من هذا المعيار على :" إذا ماقرر المراجع أن مبدأ إستمرارية المنشاه سليم بسبب عوامل مطمئنه كخطط الإداره للإجراءات المستقبليه ، فإن عليه أن يحدد ما إذا كان ينبغى الإشاره الى هذه الخطط وغيرها من العوامل والبيانات الماليه فإذا كان يرى أن ذكرها ضرورى ولم تذكر، فإن عليه أن يتحفظ بسبب عدم ذكرها " .

٣- تتعلق الفقره الرابعه عشر من المعيار ذاته بحالات التحفظ التى يبديها المراجع إذا لم يحصل على معلومات مرضيه عن تساؤلاته الخاصه بإستمرارية المنشاه .

٤- حددت الفقره الأخيره من هذا المعيار موقف المراجع إذا لم يقتنع بقدرة المنشأه على الإستمرار فى نشاطها ، مما يجعل البيانات مضلله ، وفى هذه الحاله أن يصدر رأيا معاكسا أو ان يصدر رأيا متحفظا .

٣/٣/٣/٥ شكل ومحتوى تقرير المراجع

تناولت المعايير الدوليه شكل ومحتوى تقرير المراجع من خلال بعض قواعد (الفقرات) المنصوص عليها فى كل من المعيارين الثالث عشر و الرابع عشر وذلك على النحو التالى :

أ- المعيار الثالث عشر :

١- تناول هذا المعيار فى فقرته الثانيه والتى تنص على أنه : لا يجوز تطبيق قواعد هذا المعيار على تقارير المراجعه الأخرى ، مثل : الملخصات الماليه و الموازنات و النسب الماليه أو بعض بنود القوائم الماليه كالمخزون أو العملاء .

٢- وقد خصصت الفقره الثالثه من نفس المعيار لبيان العناصر الأساسيه لما يجب أن يحتوى عليه تقرير المراجع وهى (العنوان - المرسل اليه - تحديد البيانات الماليه والمراجعه - الإشاره الى معايير المراجعه المتبعه -إبداء الرأى أو الإمتناع عن إبداء الرأى بشأن البيانات الماليه - التوقيع - عنوان المراجعه - تاريخ التقرير) .

٣- أشارت الفقره السابقه ألى أنه من المستحسن وضع معيار لتوحيد شكل ومحتوى تقرير المراجع ليساعد ذلك فى زيادة فهم القارئ ، وعادة يتكون تقرير المراجع غير التحفظ من فقره تصف مدى الفحص الذى قام به المراجع ، وفقره أخرى مستقله تعبر عن رأيه فى القوائم الماليه .

ب- المعيار الرابع و العشرون

خصص هذا المعيار من معايير المراجعه الدوليه للتقارير الخاصه لمراجع الحسابات ، إذ قد يكلف مراجع الحسابات بإعداد تقرير خاص مثل التقارير عن المعلومات غير الماليه كإحصائيات عن توزيع قراءة الصحف وحدد هذا المعيار لمراجع الحسابات ضرورة إتفاقه مع العميل حول مفهوم وطبيعة وكذلك شكل ومحتوى التقرير الذى سيتم إصداره ، وذلك على النحو التالى :

١- أوجبت الفقره الخامسه من هذا المعيار على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعه ضرورة أن يكون لدى المراجع إلمام كامل بمجالات إستخدام المعلومات التى سيتم إعداد تقريره عنها لذلك يفضل أن يشير المراجع فى تقريره إلى الغرض من التقرير.

٢- نصت الفقره الثامنه من المعيار ذاته على :" فى حالة تكليف مدقق الحسابات بإعداد تقرير حول معلومات تستند الى تفسيرات معينه لإتفاقيات ، يتعين على مراجع الحسابات أن يحدد ما إذا كانت الإداره قد أعطت تفسيرا هاما لبنود الإتفاقيه ، يعتبر التفسير هاما عندما يؤدى تفسير معقول أخر الى إختلافات ماديه فى البيانات الماليه ، عند ذلك ينبغى على المراجع أن يتأكد من أن التفسير قد تم بيانه بشكل واضح فى المعلومات الماليه ويشير الى الملاحظه المبنيه فى البيانات و التى تشرح التفسير ".

<u>٣/٣/٢/٥تقرير المراجع والأحداث اللاحقه لتاريخ الميزانيه</u>

خصصت المعايير الدوليه ، المعيار الحادى و العشرين لمعالجة الأحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانيه ولها أثرها على تقرير المراجع -ويهدف هذا المعيار الى توفير الإرشادات الخاصه بتاريخ تقرير المراجع بمسئولية المراجع فيما يتعلق بالأحداث الهامه التى تقع بعد تاريخ الميزانيه والإجراءات التى ينبغى على المراجع تنفيذها للوفاء بهذه المسئوليه ويحدد معيار المحاسبه الدوليه رقم (١٠) نوعين من الأحداث هما :

أ- " تلك التى توفر مزيدا من القرائن عن الظروف التى كانت موجوده بتاريخ الميزانيه.

ب- تلك التى تشير الى الظروف التى طرأت بعد تاريخ الميزانيه ".

كما أن هذا المعيار يوفر إرشادات بشأن مسئوليات المراجع فيما يتعلق بإكتشاف حقائق بعد صدور البيانات الماليه وذلك على النحو التالى :

١- حملت-الفقرات (٩،١٠،١١) من المعيار الحادى والعشرين - الأداره مسئولية إبلاغ المراجع عن أى أحداث لاحقه قد يكون لها تأثير على البيانات الماليه وإذا أصبح المراجع على علم بذلك فعليه أن يقدر ما إذا كان من الواجب تعديل القوائم الماليه أم لا ويبحث ذلك مع الإداره ، وإذا ماعدلت الإداره القوائم الماليه ، على المراجع أن يقوم بالإجراءات اللازمه حسب الظروف وعليه أن يصدر تقريرا عن القوائم الماليه المعدله .

٢- تناول هذا المعيار واجب المراجع عندما يكتشف بعض الحقائق التى تؤثر بشكل هام على البيانات المالية بعد صدورها حيث تنص الفقرات (١٥ -١٦) على ضرورة ان يناقش الامر مع الادارة وان يراجع الخطوات التى اتخذتها للتأكيد من انها قد اشعرت جميع الافراد الذين استلموا القوائم المالية المصدرة مقرونة بتقرير ه ، يبطلانها وإذا ما قررت الإداره بوجوب إعادة القوائم الماليه على المراجع إتخاذ اللازم وإصدار تقرير جديد عن القوائم الماليه المعاد مراجعتها مع مراعاة أن يكون تقريره الصادر عن هذه القوائم بتاريخ جديد .

٣- حددت الفقره السابعه عشر من المعيار ذاته واجب المراجع إذا لم تتخذ الإداره الخطوات السابقه ، إذ يجب عليه أن يشعر جميع الأشخاص الذين يتحملون مسئولية إدارة المنشاه بشكل عام ، بأنه سيتخذ الإجراء المناسب لمنع الإعتماد على تقريره ، ويعتمد الإجراء المتخذ على الحقوق القانونيه التى يتمتع بها المراجع وعلى التوصيات المقدمه من مستشاره القانونى .

<u>٤/٣/٥ مدى وفاء معايير المراجعه الدوليه بموضوعات أخرى مستحدثه</u>

لم تقتصر معايير المراجعه الدوليه على تغطية الجوانب الأساسيه الثلاثه للمراجعه و المتمثله فى المراجع وما يرتبط به من معايير عامه ومعايير العمل الميدانى وكذلك معايير التقرير، وإنما تطرقت الى موضوعات أخرى مستحدثه على النحو التالى :-

٥/٣/٤/١ أثر المعالجه الأليه للبيانات على عملية المراجعه والأمور المرتبطه بها

تضمنت المعايير الدوليه ثلاثة معايير تغطى هذا الجانب وهى (الخامس عشر ، والسادس عشر ، و العشرون) على النحو التالى :

أ- المعيار الخامس عشر :

يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات إضافيه عند تنفيذ عملية المراجعه فى بيئة المراجعه الأليه للبيانات وهى التى توجد عندما تستخدم المنشاه الحاسب الألى فى معالجة المعلومات الماليه سواء كان الحاسب ملك المنشاه أو ملك طرف أخر ، وقد تناول هذا المعيار تغطية ذلك الأمر فى عدة فقرات كما يلى :

١- نص هذا المعيار فى فقرته الثالثه على أن الإجراءات التى يستخدمها مراجع الحسابات لتقويم النظام المحاسبى ووسائل الرقابه الداخليه الأخرى تتأثر ببيئة المعالجه الأليه للبيانات ، الا أن الهدف الكلى لعملية المراجعه وكذلك نطاقها لا يتغيران .

٢- حول المهاره والكفاءه الواجب توافرها فى المراجع فقد نصت الفقره الرابعه والخامسه على الأتى :" عندما يقوم المراجع بتنفيذ عملية المراجعه فى بيئة المالجه الألية للبيانات يتوجب عليه أن يكون متفهما لنظم وأجهزة وبرامج الحاسب الألى وتشغيله بشكل يكفى لتخطيط مهمة المراجعه ، وعليه أن يتفهم كيفية تأثير المعالجه الأليه للبيانات على دراسة تقويم الرقابه الداخليه وتطبيق إجراءات المراجعه، وبما فى ذلك طرق المراجعه بمساعدة الحاسب الألى ، كما يجب على المراجع ان يكون أيضا على معرفه كافيه بالمعالجه الأليه للبيانات لتطبيق إجراءات المراجعه ، معتمدا فى ذلك على إسلوب المراجعه المستخدم بصورة محدده " .

٣- أما عند وضع خطة المراجعه فقد حددت الفقره السابعه و الثامنه - المعلومات التى يجب أن يجمعها المراجع عن بيئة المعالجه الأليه للبيانات وكذلك الأمور التى أخذها فى إعتباره عند وضع خطه المراجعه وهى :

أ- تحديد درجة الإعتماد على ضوابط المعالجه الأليه للبيانات عند تقويمه الشامل للمراقبه الداخليه .

ب- تخطيط كيفية ومكان وقت وقت مراجعة مهمة المعالجه الألية وبما فى ذلك عمل خبراء المعالجه الأليه وحيثما كان ذلك مناسبا .

ج- تخطيط إجراءات المراجعه بإستخدام طرق المراجعه بمساعدة الحاسب الألى .

٤- يؤكد هذا المعيار فى فقرته العاشره على أن استخدام طرق المراجعه بواسطة الحاسب الألى أمرضرورى للأسباب التاليه :

أ- إن عدم وجود الوسائل الخاصه بالمدخلات قد يحرم المراجع من فحص القرائن المستنديه .

ب- إن عدم وجود أثر مرئى للمراجعه سيحرم المراجع من المتابعه المرئيه للعمليات.

ج- إن عدم وجود مخرجات مرئيه قد يتطلب ضرورة الحصول على البيانات الموجوده على ملفات لا يمكن قراءتها إلا من خلال الحاسب الألى .

ب- المعيار السادس عشر :

يتناول هذا المعيار وصف إستخدام طرق المراجعه بإستخدام الحاسب الألى وكذلك الإعتبارات اللازمه لذلك من خلال مجموعه من الفقرات على النحو التالى :

١- توضح الفقره الخامسه من هذا المعيار ، أن هناك ثلاثة أنواع من برامج الحاسب الألى الخاصه بالمراجعه ، حيث تنص على : " تتكون برامج الحاسب الألى الخاص بالمراجعه من برامج أليه يستخدمها المراجع كجزء من إجراءاته فى المراجعه وذلك لمعالجة البيانات ذات الأهميه الخاصه للمراجعه ضمن النظام

المحاسبى للمنشأه ، وقد تتكون من مجموعه برامج متكامله وبرامج معده لغرض محدد وبرامج مساعده ويجب على المراجع أن يتأكد من صحة تلك البرامج لأغراض محدده وبرامج مساعده ويجب على المراجع أن يتأكد من صحة تلك البرامج لأغراض المراجعه قبل أن يستخدمها وذلك بغض النظر عن مصدرها " .

٢- أما الفقره الثانيه من المعيار نفسه ، فقد حددت مجموعه من العوامل ينبغى أن يأخذها المراجع فى إعتباره عندما يقرر إستخدام طرق المراجعه بمساعدة الحاسب الألى وهذه العوامل هى :

-معرفة وخبرة المراجع بالحاسب الألى .

- مدى توافر طرق المراجعه بمساعدة الحاسب الألى و مرافق الحاسب الألى المناسبه .

-عدم الجدوى العمليه للإختبارات اليدويه .

-الفاعليه والكفاءة .

-التوقيت .

٣- حددت الفقره السابعة عشر الخطوات الرئيسيه الواجب على المراجع إتباعها عند تطبيق طرق المراجعه بمساعدة الحاسب الألى وهى :

-وضع الهدف من تطبيق المراجعه بمساعدة الحاسب الألى .

-تحديد محتوى ملفات المنشاه وإمكانية تداول تلك الملفات .

- تحديد أنواع العمليات التى سيتم إختيارها .

-تحديد الإجراءات التى سيتم تنفيذها على البيانات .

- تحديد متطلبات المخرجات .

-تحديد موظفى المراجعه و الحاسب الألى الذين قد يشاركون فى تقويم وتطبيق طرق المراجعه و المساعده .

-بلورة تقديرات التكاليف و المنافع .

- ضمان مراقبة وتوثيق إستخدام طرق المراجعه بمساعدة الحاسب الألى بصورة سليمه .

-ترتيب النشاطات الإداريه وبما فى ذلك المهارات الضروريه ومرافق الحاسب الألى.

تنفيذ تطبيق طرق المراجعه بمساعدة الحاسب الألى .

-تقويم النتائج .

٤- حدد المعيار السادس عشر مجموعه من الضوابط التى ينبغى أن يأخذها المراجع فى إعتباره من أجل تطبيق طرق المراجعه بالحاسب الألى ، وكذلك إجراءات المراقبه لتطبيقات برامج الحاسب الألى الخاصه بالمراجعه ، وقد تضمنت الفقره الثامنة عشر والتاسعه عشر من نفس المعيار الضوابط والإجراءات بالتفصيل .

جـ- المعيار العشرون :

يهدف هذا المعيار الى تقديم الإشارات للمراجع لدراسة وتقويم نظام المحاسبه و الضبط الداخلى المرتبط بالأنظمه التى تستخدم الحاسب الألى ، وذلك على النحو التالى :

١- أوجبت الفقره الخامسه من هذا المعيار على المراجع مراعاة وتفهم خصائص النظام الذى يتم من خلاله معالجة المعلومات آليا ، وما يتبع ذلك من تأثير مباشر على تصميم النظام المحاسبى وضوابطه الداخليه وعلى إختياره لتلك الضوابط التى ينوى الإعتماد عليها ، وكذلك على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعه .

٢- تضمنت الفقره العاشره من المعيار ذاته بأن إجراءات الضبط العامه للنظام الألى تهدف الى إيجاد إطار من الرقابه العامه مع توفير قناعه معقوله بأن الأهداف العامه من الضبط الداخلى قد تحققت .

٣- حول المراجعه و التصميم الألى ألزمت الفقره الثالثة عشرة المراجع بأن يراجع النظام المحاسبى بالقدر الضرورى لتفهم الظروف العامه لإجراءات الضبط الداخلى ، على أن تشمل هذه المراجعه الهيكل التنظيمى لنظام معالجة المعلومات آليا والإداره .

٤- ألزمت الفقرات (٢٢، ٢٣) - من المعيار نفسه - المراجع بإبلاغ الإداره عن أى مواطن ضعف تواجهة فى الضبط الداخلى للنظام الألى .

٣/٤/٣/٥ توثيق العمل المهنى

أفردت المعايير الدوليه معيارا مستقلا وهو المعيار التاسع لتوثيق عمل المراجع المهنى أثناء تنفيد عملية المراجعه ، وذلك بهدف توفير القرائن التى تدل على أن عملية المراجعه قد تمت وفقا للمبادئ الأساسيه ، إذ إن أوراق العمل التى يعدها المراجع لابد وأن تشمل على جميع الأمور المهمه التى تتطلب ممارسة الإجتهاد فى الرأى الى جانب النتيجه التى يتوصل إليها المراجع بشأنها ، وذلك على النحو التالى :

١- تطلبت الفقره الخامسه من هذا المعيار على ضرورة : " أن تكون أوراق العمل كامله ومفصله بدرجه كافيه لكى يحصل المراجع الخبير على فهم شامل لعملية المراجعه ، ويعتبر نطاق التوثيق أمرا يستند الى الإجتهاد المهنى نظرا الى أنه ليس من الضرورى أو العملى للمراجع أن يوثق فى أوراق عمله كل ملاحظه أو إعتبار أو نتيجه يتم التوصل اليها " .

٢- وقد تطلبت الفقره الثامنه من هذا المعيار - أيضا - ضرورة تصميم أوراق العمل بشكل منظم وسليم لمواجهة الظروف و الوفاء بإحتياجات المراجع فى كل عمليه من عمليات المراجعه ، كما أن استخدام أوراق العمل المحده يؤدى الى زيادة كفاءة إعدادها ومراجعتها .

٣- تتعلق أخر فقرتين من هذا المعيار بملكية هذه الأوراق وإجراءات حفظها بشكل مأمون وسرى لفتره زمنيه كافيه لمواجهة إحتياجات العمليه وللوفاء بأى متطلبات قانونيه أو مهنيه وثيقة الصله بالاحتفاظ بالسجلات .

٣/٤/٣/٥ خطاب تكليف مراجع الحسابات

أفردت المعايير الدوليه المعيار الثاني لخطاب تكليف المراجع المرسل الى عميله والذى يؤكد فيه قبوله للعمل وأهداف المراجعه ونطاقها وشكل التقارير المطلوبه ، والهدف من هذا المعيار مساعدة المراجع فى إعداد هذا الخطاب وبيان المحتويات خطاب التكاليف فى النواحى التاليه :

١- الهدف من مراجعه المعلومات الماليه .

٢- مسئولية الإداره عن المعلومات الماليه .

٣- مجال المراجعه شاملا والإشاره الى القوانين و التشريعات النافذه .

٤- قرارات الهيئات المهنيه التى يلتزم بها مراجع الحسابات .

٥- شكل أى تقارير أو وسيله إيضاح نتائج المراجعه .

٦- الحقيقه القائله أنه بسبب الطبيعه الإختباريه و القيود الموروثه فى أعمال المراجعه بالإضافه الى القصور الناتج فى أنظمة الضبط الداخلى فلابد أن توجد مخاطر يمكن تجنبها من حيث أن بعض الأخطاء الهامه نسبيا فى البيانات الماليه قد تبقى غير مكتشفه .

٧- الوصول الى أى سجلات ووثائق ومعلومات مطلوبه لها علاقه بمراجعه الحسابات وفى الفقره الخامسه تضمنت بعض الأمور و النقاط التى يمكن إضافتها الى خطاب التكليف طبقا لرغبة المراجع .

٤/٤/٣/٥ مخاطر عملية المراجعه و الأهميه النسبيه

خصصت المعايير الدوليه الخامس والعشرين لتحديد وشرح مفاهيم الأهميه النسبيه ومخاطر المراجعه وعلاقة بعضها ببعض ، وتطبيق تلك المفاهيم من قبل

المراجع عن التخطيط و القيام بالمراجعه وعند تقويم نتائج فحصه ، وذلك على النحو التالى :

١- حول موقف مراجع الحسابات الدوليه من الأهميه النسبيه تنص الفقره السادسه من هذا المعيار على الأتى :" يقوم المراجع بأعمال المراجعه و التخطيط لها يتوقع بحدود المعقول الكشف عن التلفيق فى البيانات فتكون إما فرديه أو مجموعه بحيث تكون ماديه بالنسبه للمعلومات الماليه التى يعد تقريره حولها ، أما تقدير الماديه الماليه فيعود الى القناعه المهنيه للمراجع " .

٢- حددت الفقره الثامنه من هذا المعيار الأمور التى ينبغى أن يأخذ فيها المراجع الأهميه النسبيه بعين الإعتبار عندما :

أ- يحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعه .

ب- يقوم بتقويم وتأثير التضليل على الحسابات .

جـ- يقرر سلامة إعداد البيانات الماليه .

٣- فيما يتعلق بمخاطر المراجعه ومسئولية المراجع عنها فإن الفقره العاشره من المعيار السابق ترى أنه : ينبغى على المراجع أثناء تخطيطه لعملية المراجعه أن يقوم بعملية تقويم شامله لمخاطر المراجعه إستنادا الى معرفتة بنشاط العميل وإجراءات المراجعه المطبقه لديه ، ويجب على المراجع فى هذه الأحوال أن يرى إحتمالات مواجهة المنشأه لبعض الأمور الهامه مثل صعوبات السيوله أو فى الإستمراريه .

أما مكونات مخاطر المراجعه حددها المعيار التاسع عشر فى فقرته العاشره فيما يتعلق بعينات المراجعه فتتمثل فى أنواع ثلاثه من المخاطر وهى :

مخاطر مرتبطة بالحسابات (المخاطر المتلازمه) .

مخاطر نظام المراقبة الداخلية (مخاطر الرقابه).

مخاطر الكشف عن الأخطاء (مخاطر الإكتشاف).

ولايمكن للمراجع أن يتحكم بالمخاطر المرتبطة بالحسابات ولا بمخاطر المراقبة الداخلية ، إلا أنه يستطيع تقويمها ووضع الإجراءات الملائمة للوصول إلى مستوى مقبول للمخاطر فى الكشف عن الأخطاء ، وبذلك يقلل من مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض ومقبول وقد تناول المعيار السابق فى فقرته السابعة عشرة العلاقة بين الأهمية النسبية ومستوى مخاطر المراجعة على النحو التالى :-

" هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومستوى مخاطر المراجعة ، فإذا تم رفع المستوى المقبول للأهمية النسبية تقل مخاطر المراجعة والعكس صحيح ٠

وينبغى على المراجع أن يأخذ تلك العلاقة بعين الإعتبار عند تحديد طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومدى الفحص " ٠

<u>٥/٤/٣/٥ التقديرات المحاسبية وإجراءات مراجعتها</u>

أولت المعايير الدولية إهتماما خاصا بموضوع التقديرات فى المحاسبة فخصصت المعيار السادس والعشرين لتوجيه المراجع إلى الإجراءات الواجب القيام بها لمراجعة بيانات حسابية تتضمن بنودا بنيت على تقديرات الإدارة للوصول إلى قناعة مرضية تمكنه من إبداء رأيه بتلك البيانات ، وذلك على النحو التالى :-

١- تناولت الفقرة الرابعة من هذا المعيار طبيعة التقديرات فى المحاسبة بأنها " تقدير تقريبى لرصيد أحد البنود فى حالة عدم وجود وسيله دقيقه لحسابه " مثل: مخصصات (الأصول المتداوله -إهلاك الأصول الثابته -تعويضات قضائيه) ، وهذه التقديرات قد تكون بسيطه أو معقده حسب طبيعة البند المرتبطه به هذه التقديرات .

٢- أما خطوات مراجعة التقديرات فى المحاسبه فقد لخصتها الفقره التاسعه من المعيار السابق فى الأتى :

-فحص البيانات و المعطيات و الفرضيات التى بنيت عليها التقديرات فى المحاسبه .

-فحص عمليات الأحتساب المتعلقه بالتقديرات فى المحاسبه .

-مقارنة التقديرات فى السنوات السابقه مع النتائج الفعليه بها .

-التحقق من إجراءات الإعتماد من قبل الإدارة .

-إستخلاص نتائج إجراءات المراجعه .

٣- حددت الفقره الأخيره من هذا المعيار نفسه واجب المراجع إذا لم يتمكن من التحقق من سلامة التقديرات حيث ينبغى عليه النظر فى إحتمال وضع حدود على مدى فحصه وفى حالة الإيجاب على المراجع التحفظ أو الإمتناع عن إبداء رأيه فى تقديره .

٦/٤/٢/٥ فحص التوقعات الماليه

تناولت المعايير الدوليه أحد الموضوعات التى أثيرت حديثا فى الفكر المحاسبى وهى موقف مراجع الحسابات من المعلومات الماليه المتوقعه و التى قد تستفيد منها إدارة المنشأه أو الأطراف الأخرى ، حيث قد يطلب من المراجع فحص المعلومات الماليه المتوقعه وإعداد تقرير عنها لزيادة عملية الإطمئنان من قبل الإداره أو من قبل الأطراف الأخرى وقد حددت معايير المراجعه الدوليه المعيار السابع و العشرين لتحديد إطار عام للإجراءات الواجب إتباعها عند فحص المعلومات الماليه المتوقعه ، وكذلك طريقة إعداد تقرير حول نتائج هذا الفحص ، كما أن هذا المعيار يتناول المعلومات الماليه المتوقعه دون التمييز بين ما هو تنبؤ وما هو متوقع ويناقش ويبحث فحص إجراءات إعداد التقرير لأفضل التقديرات الإفتراضية ، وكذلك للإدعاءات الفرضيه ، وذلك على النحو التالى :

١- تضمنت الفقره الثانية عشرة من هذا المعيار بعض الأمور التى يتوجب على مراجع الحسابات تحديدها قبل أن يقبل مهمة فحص المعلومات الماليه المتوقعه .

٢- تناولت آخر ثلاث فقرات من هذا المعيار رأى المراجع عند فحص المعلومات المتوقعه حيث نصت على الأتى :" يجب على المراجع أن يقدم رأيا مخالفا أو

أن يمتنع عن لإبداء الرأى وذلك إذا توصل إلى إعتقاد مفاده أن واحدا أو أكثر من الإفتراضات ذات الأهميه لا توفر أسسا منطقيه للمعلومات المتوقعه و المعده على أساس تلك الإفتراضات " ، " وإذا تأثرت عملية الإختبار بأى ظرف يعوق واحدا أو أكثر من إجراءات المرجعه التي يعتقد مراجع الحسابات أنها ضروريه لأغراض إعداد تقريره ،فإن عليه اما أن يعتذر عن القيام بالعمل أو أن يمتنع عن لإبداء رأى على أن يوضح في تقريره القيود التي حدثت من إجراء عمله " .

الفصل الثالث

دراسة الواقع المهنى بشأن معايير المراجعة فى مصر وإطار مقترح ملائم لمعايير مصرية

مقـــــدمه

إهتم الفصل الأول من هذا الباب بدراسة تحليلية لمعايير المراجعة المتعارف عليها بوجه عام ، بينما تناول الفصل الثانى وإستعرض الدراسة التحليلية لنشرات و إيضاحات معايير المراجعة الدولية .

و لما كان الإقتصاد المصرى يتصف بكبر حجم و سرعه نموه ، فإنه من الضرورى أن تكون مهنة المراجعة فى مصر على مستوى طموحات المجتمع المصرى ، و حتى تحظى المهنة بإحترام و ثقة الأطراف المستفيدة من خدماتها يتعين إصدار معايير المراجعة المصرية حتى تستخدم فى تطوير الممارسة المهنية .

لذلك يهتم هذا الفصل بدراسة الواقع المهنى بجمهورية مصر العربية بشأن معايير المراجعة ، حيث يتم الإهتمام بتشخيص نواحى القصور و إقتراح وسائل العلاج عن طريق إقتراح إطار معايير للمراجعة يتلائم مع بيئة المراجعة فى جمهورية مصر العربية فى ظل الظروف الإقتصادية المعاصرة و ظهور الشركات الدولية متعددة الجنسية .

تحقيقاً لهذا الهدف يمكن تقسيم هذا الجزء على النحو التالى :-

١/٣/٥ الواقع المهنى بشأن معايير المراجعة فى مصر .

٢/٣/٥ الشروط الفنية و الموضوعية لصياغة المعايير المهنية و الأساليب اللازمة لإجراء التطوير .

٣/٣/٥ الموضوعات التى يجب أن تغطيها معايير المراجعة المصرية .

١/٣/٥ الواقع المهنى بشأن معايير المراجعة :-

على الرغم من تعدد الجمعيات المهنية و العلمية فى جمهورية مصر العربية (جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية - المعهد المصرى للمحاسبين

و المراجعين ، الجمعية العلمية للمحاسبة و النظم و المراجعة - شعبة مهنة المحاسبة و المراجعة بنقابة التجاريين) إلا إنه ليس هناك جمعية واحدة لها حق صنع القرار المحاسبى أو صنع قرار معايير المراجعة المتعارف عليها يلزم بها منشآت الأعمال أو مراقبى الحسابات ، كما أن درجة التدخل الحكومى و نوعيته غير محددة و قد تختلف من وقت لأخر و من حالة الى إخرى .

و ترجع أهمية و جود جمعية مهنية تصدر سياسة محاسبية و معايير مراجعة متعارف عليها الى أن صنع تلك القرارات يعتبر بمثابة عملية سياسية - أى تعتمد على أسس ديموقراطية ، كما إن تلك القرارات تعتبر بمثابة قرارات إجتماعية حيث إنها تمس قطاعات عريضة من صانعى تلك القرارات سواء الهيئات الحكومية أو الجمعيات المهنية ، و منفذى تلك القرارات (المحاسبون و مراقبى الحسابات) و مستخدمى ناتج تلك القرارات (متخذى القرارات الإستثمارية و التمويلية و الإنتاجية) ، كما أن مثل تلك القرارات تؤدى إلى وضع قيود على السلوك سواء سلوك الإدارة العليا فى الوحدات الإقتصادية أو سلوك المحاسبين (منفذى السياسات المحاسبية) أو سلوك مراقبى الحسابات (منفذى معايير المراجعة المتعارف عليها) ، كما أن هذه القرارات يجب أن تلقى قبولاً فى مجتمع مهنة المحاسبة و المراجعة ، و بالتالى فإنها تحتاج من صانعى تلك القرارات ضرورة تسويتها .

و لا شك إنه قد ترتب على عدم وجود جمعية مهنية فى مصر لها حق إصدار سياسات محاسبية أو معايير مراجعة متعارف عليها ملزمة وجود خليط و مزيج من تلك السياسات و المعايير .

فبالنسبة للسياسات المحاسبية المتعارف عليها توجد أربعة مجموعات على الأقل من تلك السياسات فى مصر ، و قد يختلف تطبيقها حسب القانون الذى تخضع له الوحدة الإقتصادية و فيما يلى عرض تلك المجموعات :-

١ - مجموعة السياسات المحاسبية التى وردت فى دستور مهنة المحاسبة و المراجعة الذى أصدرته نقابة المحاسبين و المراجعين عام ١٩٥٨ .

٢- مجموعة السياسات الواردة بالنظام المحاسبى الموحد الصادر فى عام ١٩٦٦، وما زال مطبقاً على وحدات قطاع الأعمال طبقاً للقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ .

٣- مجموعة السياسات المحاسبية التى وردت بالقانون رقم ١٤٦ لعام ١٩٨٨ بشأن الشركات العاملة فى مجال تلقى الأموال لإستثمارها .

٤- مجموعة السياسات المحاسبية التى أصدرها المعهد المصرى للمحاسبين و المراجعين ، و التى تعد بمثابة ترجمة حرفية لمعايير المحاسبة الدولية .

و تلك المجموعات يلاحظ إنها إما تم وضعها لنوع معين من الوحدات الإقتصادية (ما ورد بالنظام المحاسبى الموحد) ، و إما لتحديد أغراض خاصة و مؤقتة (مثل ما ورد بقانون تلقى الأموال لإستثمارها) ، و لكن لا توجد مجموعة واحدة ملزمة و متكاملة .

أما بالنسبة لمعايير المراجعة المتعارف عليها فإنه توجد أيضاً أربعة مجموعات هى :-

١- مجموعة معايير المراجعة التى وردت بدستور مهنة المحاسبة و المراجعة التى أصدرته نقابة المحاسبين فى عام ١٩٥٨.

٢- مجموعة الإرشادات العامة و التى أطلق عليها تجاوزاً معايير المراجعة - و هى تلك التى وردت باللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصرى رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بشأن إصدار قانون الشركات المساهمة و شركات التوصية بالأسهم و الشركات ذات المسئولية المحدودة .

٣- مجموعة المعايير التى وردت بالمادة رقم (٦) من القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بشأن الجهاز المركزى للمحاسبات ، و تلك المعايير قد وردت لكى يلتزم بها موظفى الجهاز عند القيام بعمليه مراجعة حسابات وحدات و شركات قطاع الأعمال العام .

٤- مجموعة معايير المراجعة التى أصدرها المعهد المصرى للمحاسبين و المراجعين و هى بمثابة ترجمة لمعايير المراجعة الدولية .

من هنا يتبين إنه لا توجد معايير مراجعة متعارف عليها فى جمهورية مصر العربية، حيث أن المجموعات السابقة ليست معايير عامة حتى تلقى قبولاً عاماً لدى المهنيين و الممارسين ، كما إنها ليست شاملة و متكاملة وأخيراً لا يتوافر فيها العنصر الجوهرى و هو الإلزام(بإستثناء ما ورد من قانون الشركات عن بعض القواعد و التى لا يصح أن يطلق عليها إصطلاح معايير و كذلك ما ورد بقانون الجهاز المركزى للمحاسبات بإعتبار إنه ملزم لموظفى الجهاز ذاته عند مراجعة حسابات وحدات قطاع الأعمال العام) .

لذلك يمكن القول بإنه ليس هناك إطار متكامل محدد لقرارات إختيار السياسات المحاسبية أو قرارات إختيار معايير المراجعة المتعارف عليها ، و قد يكون السبب الرئيسى وراء ذلك هو عدم وجود دور واضح و ملزم فى صنع تلك القرارات من الجمعيات المهنية ، نتيجة غياب الجمعية المهنية المعترف بها فضلاً عن النقص الواضح فى عدد المحاسبين و المراجعين المؤهلين تأهيلاً مهنياً ، و النتيجة كانت بالضرورة هى غياب القواعد المحاسبية و معايير المراجعة المتعارف عليها و التى يتعين الإلتزام بها عند الممارسة المهنية .

خلاصة القول فإن مهنة المحاسبة و المراجعة فى مصر لا يوجد بها معايير أداء قومية للممارسة المهنية .

<u>٣/٣/٥ الشروط الفنية و الموضوعية لصياغة المعايير المهنية و الأساليب اللازمة لإجراء التطوير :-</u>

يجب البدء فوراً بإيجاد تعريف مهنى محدد و مكتوب لقواعد المحاسبة و التدقيق المتعارف عليها ، وذلك لتحقيق الغايات التالية :-

أ) تعتبر " القواعد المهنية المقبولة " وصفاً للعرف المتبع أو الممارسة المقبولة بصورة عامة فى وقت زمنى و مجتمع معينين ، لذلك فإن تدوين الممارسة المهنية المقبولة فى صيغة قواعد يزيد من درجة التقارب فى أعمال المدققين و المحاسبين فى الظروف المتشابهة ، و بالتالى يرفع من قيمة الخدمة الإجتماعية التى يهتم بها المحاسبون .

ب) بما أن القواعد المهنية هى الأساس أو الإطار العام الذى يتم من خلاله إعداد التقارير المالية و تقييم نوعيتها و كفاءة من يقوم بتدقيقها و إبدا رأيه فيها ، فإنها لذلك ترسم إطار المسئولية المهنية للمحاسبين أو المدققين .

ج) تهدف القواعد المهنية الى تحديد المعايير أو المقاييس التى " يسترشد " بها المحاسب أو المدقق و ليست بديلاً لهما ، بناء عليه ، فإنه لا يمكن تطبيق القواعد المهنية بصورة أوتوماتيكية و بدرجات متساوية فى كافة الظروف و الأحوال دون أن يترك لإجتهاد المحاسب و/ أو المدقق الحرية المناسبة لإختيار حدود و طبيعة الإلتزام بهذه القواعد فى ضوء الواقع و ظروف الحال .

د) التأثير الإيجابى للمحاسبة على عملية التنمية لا يتحقق عفوياً و لا يمكن إفتراضه دون التدخل الفعلى لوضع القاعدة أو المعيار لتوجيه فحوى القاعدة لخدمة التنمية ، فإختيار المبدأ المحاسبى بإعتبار كافة نفقات البحوث و التطوير نفقات إيرادية تحمل على حساب الأرباح و الخسائر مثلاً قد يكون له دوراً سلبياً فى خفض تلك النفقات نتيجة التأثير السلبى على واضعى القرارات وبالتالى الإساءة لعملية التنمية على الأمد الطويل ، وبصورة معاكسة قد تختار مهنة المحاسبة الذى يسمح برسملة تلك النفقات لدعم عملية التنمية من خلال قواعد المحاسبة المعتمدة .

ومن الأهمية بمكان عند صياغة القواعد والعايير المهنة أن يتم توضيح الشروط الفنية والموضوعية المرتبطة بذلك وهى كالتالى :-

١- يجب أن تكون القاعدة سليمة فنياً ، وخاصة فيما يتعلق بالنواحى التالية :

أ) مراعاه تقليل درجة الإختلاف فى الممارسات العملية فى الظروف المتشابهة.

ب)المرونة والتوازن فى صياغة القاعدة المهنية بصورة لا يتم فيها الإمعان فى ذكر التفاصيل بشكل يحد من إجتهاد المحاسب و / أو المدقق ، وعدم اللجوء إلى التعميم أو الإيجاز الشديدين بحيث تفقد القاعدة محتواها فى إعطاء الإرشاد اللازم . ويعتبر هذا الأساس فى القاعدة المهنية من الأمور المعقدة التى يواجهها

المسؤلون عن تطوير القواعد لأنه لايمكن الإتفاق الكامل على تحديد الخط الفاصل بين التعميم أو الإيجاز والإمعان فى ذكر التفاصيل .

ج) إنسجام فحوى القاعدة المهنية مع قواعد مهنة أخرى فى المهنة ذاتها .

د) إنسجام فحوى القاعدة المهنية مع المستلزمات النظامية للبنية الإجتماعية التى تمارس فيها المهنة .

هـ) الوضوح والدقة فى صياغة القاعدة المهنية وإستعمال المصطلحات المهنية الشائعة وتحديد معناها بصورة واضحة .

و) كما يمكن إضافة مستلزم ثانوى يفضل أن تلتزم به القاعدة المهنية كإتفاقها مع قواعد التدقيق الصادرة عن المنظمات الدولية كإتحاد المحاسبين الدولى أو لجنة معايير وقواعد المحاسبة الدوليه .

٢- يجب أن تلقى القاعدة المهنية قبولاً عاماً بحيث يقتنع المحاسبون القانونيون بجدوى تطبيقها مع المراعاه التامة للممارسات العملية وللبنية الإجتماعية القائمة. ولا يجب أن يفهم من ذلك ضرورة الإجماع المهنى على قبول القاعدة المهنية بسبب الإنتقاد المستمر للمحاسبين بعدم تمكنهم من التوصل إلى رأى يقرونه بالإجماع فى الواقع العملى .

٣- لا يمكن تطوير قاعدة مهنية بمعزل عن الظروف البيئية التى ستطبق فيها القاعدة، لذلك يجب أن يتوفر للقاعدة المهنية الدعم المعقول من الأجهزة الحكومية وغير الحكومية سواء فى إصدار القاعدة أو متابعة ومراقبة الإلتزام بها .

٤- كما يجدر مراعاه الأمور التالية - وخاصة إذا ما لقى الإقتراح الخاص بتشكيل هيئة مختصة لإصدار القواعدالمهنية القبول : -

أ) ضرورة التفرغ التام لإحدى لجان الهيئات المهنية لتطوير المعايير المهنية .

ب) إعطاء الصلاحيات الكافية لتلك الهيئة لتطوير القواعد المهنية .

ج) تحديد جهه معينة تتولى مراقبة الإلتزام بالقواعد المهنية .

د) الحصول على الدعم المقبول للقواعد المهنية من الجهات المعنية المختلفة .

ويعتبر تكوين القوة الإلزامية للقاعدة المهنية من أعقد الأمور التى تعانى منها مهنة التدقيق والمراجعة فى معظم دول العالم . حيث أن عدم الإلتفات إلى ذلك المحور الأساسى فى القواعد المهنية يلغى وجودها وينفى كل فائدة مرجوه منها .

ولذلك فأن البحث عن وسيلة تكوين القوة الإلزامية للقاعدة المهنية بإحدى الوسائل التالية تعبير عن أهم ما يجب أن تلتفت إليه المؤسسة المعنية بتطوير القواعد المهنية .

١) المراقبة عن طريق الأجهزة الحكومية كما هو الحال فى استراليا ، حيث لا يمكن أن تتحقق الأهداف الخاصة بإلزامية القواعد المهنية إلا عن طريق الأجهزة الحكومية ، ولعل هذا الأسلوب الذى أعتمدتة بعض الدول العربية فى إلزام القواعد المهنية الصادرة عنها .

٢) المراقبة الذاتية أو التلقائية بإفتراض أن القواعد المهنية ملزمة بطبيعتها للسببين التاليين :

أ) حرص مكاتب التدقيق أو المدقق / المحاسب على مراقبة نوعية خدماتة المهنية وتحديد الإجراءات والسياسات الضرورية لذلك .

ب) إدراك مكاتب التدقيق أو المدقق للنتائج النظامية التى قد تترتب على عدم الإلتزام بالقواعد .

٣) التأكيد على ضرورة الإلتزام بالقواعد المهنية كجزء من تقييم السلوك المهنى للمدقق كما هو متبع فى الولايات المتحدة الأمريكية ، إذ جاء فى قاعدة السلوك المهنى رقم ٢٠٢ أنه لا يجوز أن يرتبط إسم المحاسب القانونى بالقوائم الماليه ما لم يلتزم بقواعد التدقيق المتعارف عليها الصادرة عن المجمع المذكور.

هذا ولا يمكن التحدث عن الأسلوب العملى لتطوير القواعد المهنية فى مصر دون تقديم الأساليب أو النماذج المستخدمة فى دول العالم المختلفة فى تطوير هذه القواعد والتى يمكن تلخيصها فى الآتى :-

١- الأسلوب النظامى البحت الذى تتساوى فيه القواعد المهنية فى قوة إلزاميتها وشكلها مع القواعد النظامية الأخرى كما هو متبع فى فرنسا وألمانيا الغربية .

٢- أسلوب القطاع الخاص البحت حيث تصدر القواعد المهنية الملزمة من القطاع الخاص دون تدخل الأجهزة الحكومية كما هو الحال فى استراليا وكندا .

٣- أسلوب التنسيق بين الأجهزة الحكومية وغير الحكومية فى تطوير القواعد المهنية كما فى الولايات المتحدة الأمريكية واليابان .

٤- الأسلوب المختلط حيث تشارك الأجهزة الحكومية والمؤسسات المهنية والعمالية والصناعية والتجارية بصورة مباشرة فى تطوير وتنفيذ أو مراقبة تنفيذ هذه القواعد كما فى هولندا .

هذا وعلى الرغم من أنه ليس هناك أى خروج عن هـذه الأساليب الأربعة المستخدمة فى عملية تقنية أو صناعة القواعد المهنية على مستوى التنظيمات المهنية الدولية ، إلا أنه يلاحظ شيوع الأسلوبين التاليين أكثر من غيرهما :

١- الأسلوب النظامى البحت كما فى هيئة الأمم المتحدة والمجموعة الأوروبية للإقتصاديين (EEC) وجمعية المحاسبين الأفريقية (UEC) .

٢- أسلوب القطاع المهنى الخاص كما فى لجنة قواعد المحاسبة الدولية (IASC) وإتحاد المحاسبين الدولى (IFAC) والأتحاد الأسيوى للمحاسبين (AFA) والمجتمع الأوربى للخبراء المحاسبين والإقتصاديين الماليين (UEC) .

ويتعين الإشارة فى هذا المقام على البدائل المتوفرة لتطوير مهنة المحاسبة فى جمهورية مصر العربية ، حيث ينبغى تجنب الخوض فى نظريات قد تبعد عن المعطيات العملية التى لا يمكن تجاهلها فى هذه المرحلة التى تمر فيها المهنة فى مصر . ولذلك بناء على هذا يتصور توفر البدائل التالية لتحديد معنى القواعد المهنية: -

١- الإكتفاء بالقواعد المهنية الصادرة عن المنظمات الدولية وتوفير الدعم المباشر للإلتزام بها ، أى بمعنى أخر حصر الإهتمام بترجمة القواعد العالمية المتوفرة مثل قواعد إتحاد المحاسبين الدولى أو لجنة قواعد المحاسبة الدولية أو غيرها

و أعتماد هذه القواعد كمرجع موحد لأعمال المحاسبين القانونيون ، ويتميز هذا الأسلوب بما يلى :

أ- إنه يركز على الإستفادة من التجارب المهنية للجهات المهنية العالمية فى أكثر دول العالم ووضع خبراتها فى هذا المضمار لخدمة حاجة مصر المحلية .

ب- قد يثبت أن التكلفة المؤقتة بترجمة القواعد المهنية والتدريب على ممارستها أقل من تكلفة تطويرها .

ج- ندرة الكفاءات الضرورية المتفرغة للقيام بمثل هذا العمل الضخم .

د- زيادة درجة ثقة المستثمرين الدوليين فى نوعية الخدمات المحاسبية والمهنية التى تقدمها مصر لشركاتها ومؤسساتها المحلية ، وإمكانية إستيعاب وفهم القوائم المالية الصادرة وفق القواعد المحلية المتطابقة مع المعايير الدولية .

تطوير قواعد مهنية مصرية تتناسب مع الظروف المحلية مع الإستفادة من خبرات الدول المتقدمة والمنظمات المهنية الدولية وصهرها لتوائم الظروف المحلية ، وضمن هذا البديل ، فإنه يتصور إمكانية تطوير قواعد محلية بإحدى الإسلوبين التاليين :

- التطوير المرحلى أى تطوير القواعد المهنية وإصدارها على فترات زمنية متباعدة وبذلك تتحقق ميزة الإستفادة من الخبرة المحلية التى تتوفر فى صياغة القواعد ، بالإضافة إلى تسهيل المشكلة التأهلية أو التعليمية التى تتمثل فى إعطاء الوقت الكافى لإستيعاب المهنيين للقواعد المقترحة . وبالرغم من هذه المميزات والخصائص ، فأن البديل يشكو من السلبيات التالية :

١- الجهد المهنى المضنى والكبير الذى يحتاجة القيام بالنشاطات المذكورة سابقاً .

٢- الفترة الزمنية الطويلة المطلوبة للوصول إلى ما وصلت إليه المهنة فى المحافل الدولية .

٣- عدم الإستفادة من الخبرة والتجربة المهنية المتوفرة من كل مكان فى هذه الحقبة التاريخية .

علماً أن الدول المتقدمة حين أهتدت إلى منطقية هذا الأسلوب لتطوير قواعدها، لم تكن لها البدائل المتوفرة فى الوقت الحالى ، فخبرة هذه الدول فى

تطوير القواعد اللازمة لها أو لدول أخرى كانت شبة معدومة ، والتجربة المهنية التاريخية فى تلك الأزمان لم تكن موجودة لهذه الدول أو لغيرها ولذلك لم يكن من بديل لهم سوى المسيرة الزمنية البطيئة .

- التطوير الشامل للإحتياجات الضرورية للقواعد المهنية ، أى تطوير المجموعة اللازمة للقواعد المهنية التى يمكن التوصل إليها من واقع الظروف البيئية المتوفرة ، وذلك بالإستفادة الفعلية من الخبرات والتجارب التى تقدمها حكمة وفطنة مجموعة المهنيين فى الدول المتقدمة عبر الأزمان .

ويجب الإشارة فى هذا المقام إلى أن الإكتفاء بالقواعد المهنية الصادرة عن إحدى المنظمات الدولية وتعريبها وتوفير الدعم المناسب للإلتزام بها يحقق لمصر وبصورة سريعة كافه المزايا التى تم ذكرها فى هذا المؤلف ، وخاصة فى ضوء التطورات الهامة التالية :

أولاً :لقد قامت لجنة قواعد المحاسبة الدولية (IASC) بإصدار (٣١) قاعدة محاسبية حتى تاريخة ، وترى اللجنة أنه فى ضوء مخططها المستقبلى فأن عدد قواعد المحاسبة الدولية فى مجملها لن يتجاوز (٤٠) قاعدة .

ثانياً :تقوم لجنة قواعد المحاسبة الدولية حالياً بإعادة النظر فى كافه قواعد المحاسبة الدولية التى أصدرتها حتى تاريخة لمحاولة الإنتقال من مرحلة " السماح بعدة بدائل محاسبية " إلى مرحلة " إختيار البديل المحاسبى الأفضل " ، وبذلك فأن الممارسات المحاسبية فى كافه الدول المطبقة لتلك القواعد ستصبح متجانسة ومتقاربة .

ثالثاً :قام إتحاد المحاسبين الدولى (IFAC) بإصدار (٣٤) قاعدة تدقيق دولية لتاريخة ، وهذه القواعد فى وضعها الحالى يمثل أفضل الممارسات العملية التى يمكن أن تتبناها مهنة محاسبة عريقة كالمهنة فى مصر .

رابعاً :أن سياسات كل من لجنة قواعد المحاسبة الدولية وإتحاد المحاسبين الدولى لا تتعارض مع الأنظمة والقوانين المحلية فى مصر ، إذ تنص قواعد كل منها أنه

إذا وجد أي تعارض بين القوانين المحلية والقواعد الدولية فأن الأولوية في التنفيذ تعطى للقوانين المحلية .

٣/٣/٥ الموضوعات التي يجب أن تغطيها معايير المراجعة المصرية .

حتى يتم الوفاء بمتطلبات مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء البيئة المحيطة بالمهنة ، وفي ظل تحديات المستقبل ، يتعين أن تغطي المعايير المقترحة الموضوعات والجوانب التالية :

١- يجب أن تحدد معايير المراجعة المصرية مفهوم التأهيل المهني ومقارنتة بالمعرفة العلمية والخبرة العملية ، وضرورة أن يجتاز المراجع إختباراً تأهيلياً ، بعبارة أخرى يجب أن يستوفي معيار التأهيل الأركان الأساسية الثلاثة التأهيل العلمي والخبرة العلمية وإختبار التأهيل .

٢- يجب أن تحدد معايير المراجعة المصرية مجموعة الشروط والمتطلبات الواجب توافرها لضمان إستقلال وحياد المراجع على النحو التالي :-

أ- ضرورة أن يتوافر في المراجع أربعة صفات ذات مفاهيم مترابطة مثل الإستقامة والموضوعية والإستقلال والحفاظ على أسرار عملائه .

ب-ضرورة النص صراحة على توافر تلك الصفات سواء في المراجع الداخلي أو المراجع الآخر والخبير الإستشاري ومساعدي المراجع .

ج-التفرقة بين طبيعة الإستقلال لكل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ، حيث أن ضوابط إستقلال المراجع الداخلي لا تستطيع مواجهة معايير الإستقلال التي تعتبر جوهرية للمراجع الخارجي .

د- يجب على المراجع أن يقوم بإجراءات مكثفة علاوة على الإجراءات التي كان مخططاً لها ، عندما يستفيد من عمل أحد الخبراء ويكون هذا الخبير موظفاً من قبل العميل أو تربطه علاقات بشكل ما مع العميل ، ويرى المؤلف أن ذلك يضعف

من مدى إستقلال الخبير عند آدائه لعمله ، لذلك ينبغى فى هذه الأحوال أن يستعين المراجع بخبير آخر لا تربطه أى علاقة مع العميل .

٣- ضرورة تحديد معيار خارجي للعنايه المهنيه ، بحيث يشير إلى ضرورة بذل المراجع للعنايه المهنية الواجبة من قبل أشخاص ذوى خبرة وكفاءه وتدريب فى مجال المراجعة تلبية لشرط تأهيل المراجع .

كما يجب النص على ضرورة إلتزام المراجع بتطبيق معايير المراجعة بإعتبار أن ذلك يمثل مقياساً لبذلة العنايه المهنية اللازمة ، وحتي يطمئن مستخدموا القوائم والتقارير المالية للتطبيق والإلتزام بتلك المعايير .

كما يجب أن يمتد مفهوم العنايه المهنية اللازمة ليشمل العناية المهنية للمراجع الداخلى ، حيث يجب أن يتحقق المراجع الخارجي من تلك العنايه عن طريق وجود أدلة مراجعة داخلية كافيه وبرامج مراجعة وكذلك أوراق عمل منظمة .

٣- يجب أن تحدد معايير المراجعة المصرية مجموعة من المتطلبات الضرورية لبناء خطة المراجعة ومنها :

- المعرفة المسبقة بطبيعة حجم ونشاط المنشآه .
- الدراية بالنظام المحاسبى والسياسات المحاسبية والإجراءات الخاصة بالضبط الداخلى للعميل .
- تقدير الدرجة المتوقعة للإعتماد على نظام الرقابة الداخلية .
- تحديد أهداف ونطاق المراجعة لكل المجالات .
- وضع برنامج يوضح طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة .
- كما يجب أن تشير معايير المراجعة إلى أن برنامج المراجعة لابد أن يتضمن تفصيلاً كافياً لكى يسترشد به المساعدون عند آداء عملية المراجعة بالإضافة إلى إعتباره آداء للرقابة على تنفيذ العمل بشكل جيد .
- ويجب أن تحمل معايير المراجعة المراجع الرئيسى المسئولية الكاملة عند إبدائه الرأى فى القوائم المالية وذلك عند تفويضة بعض أعمال المراجعة لمساعدية أو عند إستخدام أعمال المراجع الآخر أو بعض الخبراء .

٥- يجب على معايير المراجعة أن تخصص معياراً خاصاً لفحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية ، وفى ضوء ذلك يجب على المراجع ضرورة تفهمة للنظام المحاسبى ومايرتبط به من ضوابط داخلية ، كما أن يدرس هذه الضوابط قبل تحديد إجراءات المراجعة .

كما يجب أن يلتزم المراجع بإبلاغ الإدارة عن مواطن الضعف المادية التى واجهتة أثناء فحص نظام الرقابة الداخلية على أن يتم ذلك بموجب خطاب خاص مؤكداً على أن مواطن الضعف تقتصر فقط على تلك التى إكتشفها أثناء فحص وتقويم الضوابط الداخلية المرتبطة بالنظام المحاسبى .

كما يجب أن تؤكد المعايير على أن إجراءات فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية لم تكن مصممة أصلاً لتقويم كافه نظام الرقابة فى خدمة الأهداف الإدارية المختلفة ولكن الفحص يتم فى سياق التأكيد من صحة النظام المحاسبى .

٦- يجب أن تنفرد معايير المراجعة المصرية معياراً خاصاً لأدلة وقرائن المراجعة مع تدعيمة ببعض الفقرات (القواعد) فى معايير أخرى . وعلى أهمية أخذ تلك الأمور فى الحسبان :-

- أن يربط المعيار بين تكلفة الحصول على دليل الإثبات وأهمية وفى نفس الوقت تلزم المراجع بألا يعتبر عنصر التكلفة هو المعيار الرئيسى لحذف إجراء من الإجراءات التى قد يكون لها تأثير على نتائج المراجعة .
- كما يجب أن ينص المعيار على أن مسئولية تصميم النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية تقع على عاتق الإدارة ، أما المراجع فإنه مسئول عن التحقق عن كفاية وفاعلية هذين النظامين .
- ويجب الإشارة إلى المراجع عليه إبلاغ الإدارة خطياً عن مواطن الضعف فى نظام الرقابة الداخلية التى يواجهها أثناء الفحص مما يؤكد مسئولية المراجع فى التحقق من كفايه هذا النظام ويعطى المؤشر للإدارة لتقويمة بهدف زيادة فاعليتة.

- كما يجب أن يتناول المعيار كيفية إستخدام العينات الإحصائية فى المراجعة موضحة بالتفاصيل إجراءات تصميم العينات الإحصائية وكيفية تقويم نتائجها بإعتبار أنها ضرورة حتمية فى ظل الحجم الهائل لعمليات المشروع وصعوبة المراجعة الكاملة لكل العمليات التى تمت خلال السنة المالية .
- كما يتم الإشارة إلى أنه يعتمد المراجع على عمل الأطراف الأخرى (المراجع الآخر ، والمراجع الداخلى ، والخبير الإستشارى) فإن المعيار يجب أن يحدد الإجراءات والقواعد التى يمكن له إستخدامها عند تقويمه للأدلة والقرائن المتوفرة لدى الأطراف .

٧- يجب أن تراعي معايير المراجعة المصرية عند تغطية تقرير مراجع الحسابات ما يلى :

أ- يجب النص على مجموعة من الإعتبارات التى يستند إليها المراجع عند إبداء رأيه مثل أن تكون القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً لسياسات محاسبية متعارف عليها أو مطبقة على أساس متسق حيث يجب النص صراحة على شرط الإتساق فى فقرة الرأى .

ب- تجيز المعايير لمراجع الحسابات فى فقرة الرأى إبداء الرأى أن يستخدم إحدى عبارتين هما " تظهر بعدالة " أو " تعطى صورة صادقة وعادلة " ، وهذا الإتجاه فى المعايير يجمع بين الرأى الأمريكى والإنجليزى .

جـ- أن تشير المعايير صراحة فى فقرة نطاق المراجعة إلى عبارة صريحة توضح مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية .

د- يجب أن تنص المعايير على إمكانية تطبيق قواعد هذا المعيار على تقارير المراجعة الخاصة على البيانات المالية الأخرى بخلاف القوائم المالية ، وذلك عن طريق إصدار معياراً خاصاً وهو بعنوان " تقارير المراجعة ذات الأغراض الخاصة " .

٨- يجب أن تفرد معايير المراجعة المصرية معاييراً خاصة لمسايرة الإتجاه المعاصر فى مجال مهنة المراجعة على سبيل المثال :-

-معيار خاص لمخاطر المراجعة والأهمية النسبيةومسئولية المراجع عنها .

-معيار خاص لأثر المعالجة الآليه للبيانات على عملية المراجعة والأمور المرتبطة بها .

-معيار خاص لمراجعة التقديرات وفحص المعلومات المالية المتوقعة .

-معيار خاص لإعتبارات المراجع عند دراسة لمقدرة المنشأه على الإستمرار فى النشاط .

الباب السادس

ميثاق أداب وسلوكيات

مهنة المحاسبه و المراجعه واجب التطبيق

في جمهورية مصر العربيه

مقدمة

تعرف الآداب و السلوك Ethics كفرع من فروع المعرفه يختص بالصواب والخطأ والواجبات الأخلاقيه ، يتركز محور الأداب و السلوك أو الأخلاقيات في وضع قواعد او معايير الصواب ، وبالتالي يمكن التعرف على التصرفات الخاطئه .

تتمثل أحد الخصائص المميزه لأي مهنة في وجود دليل للسلوك أو آداب وأخلاقيات أعضائها ، هذا ويتحدد دليل آداب وسلوك أي مهنة على ضوء المسئوليات المهنيه التي يجب أن يلتزم بها اعضاؤها ، وبالنسبه لحالة المراجع و المحاسب القانوني فإنه يخضع لعدد مختلف من تفسيرات دليل واحد لأداب وسلوك المهنة يخص كل تفسير منهم نوع خاص من الخدمات التي يقدمها هذا المحاسب ، حيث توجد معايير تحكم تأدية المراجع و المحاسب القانوني لخدمات الضرائب تختلف عن تلك التي تحكم الإستشارات الإداريه وكذلك مهمة المراجعه الحياديه .

يتوقع مجتمع الأعمال وجمهور المستثمرين و الجهات الحكوميه أن يتبع أعضاء مهنة المحاسبه القانونيه معايير متسقه مع الأخلاقيات و الكفاءه في أداء مهامهم حتى يمكن الإعتماد على نتائجها و الثقه فيها ، ومن ثم معايير أداب وسلوك تلك المهنة تمثل قيود تفرضها المهنة على نفسها وتلزم أعضائها بإتباعها ، وتكون هذه المعايير بمثابة أساس لتوقعات الأخرين خارج المهنة لتصرفات المحاسبين القانونيين ، وقد يضع كل محاسب مهني لنفسه معايير خلقيه وسلوكيات معينه قد تتوافق مع المعايير

التى وضعتها المهنه لأعضائها ، و التى تعتبر بمثابة الحد الأدنى لمستوى السلوك والتصرفات التى يجب أن يلتزم بها أعضاء المهنة .

وفى حقيقة الأمر تخدم معايير سلوك وأداب مهنة المحاسبه القانونيه هدفين مهمين :

١- وضع نمط للسلوك و التصرفات المتوقعه من أعضاء مهنة المحاسبه و المراجعه القانونيه كحد أدنى لإستمرار مزاولتهم لعملهم المهنى .

٢- الإفصاح للجمهور وكافة المهتمين بشؤن تلك المهنة بمكونات ومعايير دليل الأداب والسلوك التى تحكم أعضاء المهنة ، من هنا تسمو مكانة المهنة فى نظر الأخرين ، وإمكانية الإعتماد على تقارير مهام المهنيين بدرجه مرتفعه ، فضلا عن إتاحة الفرصه للمهنيين لأداء مهامهم بفاعلية وكفاءه عاليه .

وحيث أن المراجع و المحاسب القانونى مسئولا أمام كل من الجمهور وعميله فيجب عليه أن يلتزم بمعايير السلوك التى تدعم إستقلالية وحياديه ، ورقى الخلق أو النزاهة و الموضوعيه ، كما يجب أن يأخذ على نفسه مسئولية أداء المهام المختلفه بكفاءه مهنيه مرتفعه ، فضلا عن مسئوليتة على المحافظه وعلى تنمية العلاقه الطيبه بينه وبين الأخرين أعضاء مهنة المحاسبه و المراجعه بالإضافه للسعى نحو رفع مستوى المهنة إجتماعيا وفنيا وخلقيا .

يهتم هذا الباب أساسا بدراسة وضع ميثاق لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبه والمراجعه فى مصر ، بهدف الوصول الى أعلى مستوى من المهنيه بالإضافه للوصول الى أعلى مستوى من الأداء ، وينبغى أن يتبنى ذلك الميثاق تحقيق تلك الأهداف و التى يستلزم تحقيها توفير متطلبات أربعه أساسيه هى مصداقية المعلومات التى يتم توافيرها ، و المهنيه وتنفيذ الخدمات بأعلى مستوى أداء بالإضافه الى ثقة المستخدمين لخدمات هؤلاء المحاسبين المهنيين و التى يتم تقديمها فى إطار سلوكيات و أخلاق مهنيه .

وسوف يراعى فى إعداد ميثاق آداب وسلوكيات مهنة المحاسبه و المراجعه الإسترشاد بمواثيق السلوك المهنى على مستوى المنظمات الدوليه ولا سيما فى الولايات المتحده الأمريكيه بالإضافه الى مشروع ميثاق السلوك المهنى الذى أعده الإتحاد الدولى للمحاسبين لتحقيق تجانس موافقة مهنة المحاسبه و المراجعه على الصعيد الدولى ، بجانب ما صدر من تشريعات أو توصيات فى هذا الشأن فى مصر .

وتحقيقا لذلك فسوف يتم تقسيم هذا الباب الى الفصول التاليه : -

الفصل الأول : إطار عام ميثاق آداب وسلوكيات المهنة .

الفصل الثانى : القواعد الخاصه بالإستقلال و النزاهة و الموضوعيه .

الفصل الثالث : القواعد المرتبطه بالمعايير العامه و الفنيه .

الفصل الرابع : القواعد المرتبطه بالمسئوليه تجاه العملاء .

الفصل الخامس : القواعد المرتبطه بالمسئوليه تجاه الزملاء .

الفصل السادس : متطلبات وضوابط ميثاق آداب وسلوكيات المهنة .

الفصل الأول
إطار عام ميثاق
آداب وسلوكيات المهنة

1/6 إطار عام ميثاق آداب وسلوكيات المهنة .

يجب أن يتم إصدار ميثاق آداب وسلوكيات المهنة من تنظيم مهنى معترف به (مثل المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين فى الولايات المتحدة الأمريكيه) ، بحيث تطبق قواعد السلوك المهنى المنبثق من الميثاق على جميع أعضاء هذا التنظيم من المهنيين المزاولين ، وتستمد تلك القواعد سلطاتها الأمره من قوانين هذا التنظيم ، حيث يمكن توجيه اللوم لأعضاء هذا التنظيم ، وإيقافهم أوفصلهم من عضوية التنظيم إذا وجد أنهم قد أدينوا بمخالفة قواعد السلوك المهنى بعد المحاكمه التأديبيه من اللجنه المختصه ، وحيث أن تلك الإجراءات التأديبيه قد تؤدى بشكل بالغ على السمعه المهنيه للمزاول ، ومن ثم فإن المحاسبين يحرصون دائما على التقيد بقواعد السلوك المهنى عند ممارستهم للمهنة .

بوجه عام ينقسم ميثاق آداب وسلوكيات مهنة المحاسبه و المراجعه الى قسمين أساسيين هما :-

١- مبادئ آداب وسلوك المهنة .

٢- قواعد السلوك .

1/1/6 المبادئ Principles

حيث تعبر المبادئ عن المعتقدات الأساسيه للسلوك الأخلاقى ، كما أنها توفر إطار العمل لتلك القواعد ، فهى المفاهيم التى يتم على أساسها وضع قواعد السلوك .

بوجه عام يوجد خمسة مبادئ أساسيه تشكل المتطلبات الأساسيه هى :

١- الإستقلال و الموضوعيه و النزاهة .

٢- المعايير العامه و الفنيه .

٣- المسئوليه أمام العملاء .

٤- المسئوليه أمام الزملاء .

٥- المسئوليات و الممارسات الأخرى .

وتلك المبادئ تتميز بانها توفر إرشادات عريضه وليست قواعد سلوكيه ملزمه ، حيث أنها لا تعتبر أساسا لأى إجراءات تأديبيه ضد أعضاء المهنة ، الا أنها تكون الإطار الفلسفى التى بنيت على أساسه قواعد السلوك المهنى .

وفيما يلى شرح موجز لتلك المبادئ :-

١ - الإستقلال و الموضوعيه و النزاهة Independence, Objectivity And Integerity

الموضوعيه و الإستقلال Independence And Objectivity

الموضوعيه هى حاله ذهنيه أو فكريه ، على الرغم من أن هذا المبدأ غير قابل للقياس بشكل دقيق ، الا أنه يعتبر مبدأ الزامى يجب أن يقتضى الأعضاء به ، فالموضوعيه تعنى أن يكون العضو غير متحيز ونزيه ومتجرد فى كافة الأمور التى ترتبط بعملية التعاقد ، و يجب تعزيز التمسك بهذا المبدأ عندما يتجنب الأعضاء الظروف التى تتضمن وجود منازعات وتعارض فى المصالح ، فعلى سبيل المثال فإن وجود مصلحه مشتركه للمراجع مع عميل يمكن أن تضعف موضوعية العضو عند مراجعة هذا العميل .

أما الإستقلال فهو يمثل حجر الزاويه للهيكل الفلسفى لمهنة المراجعه الحياديه ، فبغض النظر عن مدى كفاءة المحاسبين القانونيين فى أداء عملية المراجعه أو تقديم خدمات بخلاف إبداء الرأى ، فإن رأيهم سوف يكون ذو قيمه محدوده للمستفيدين الذين يعتمدون على تقاريرهم إذا لم يكن هؤلاء المحاسبين حياديين ، فعند أداء تلك الخدمات يجب أن يكون الأعضاء مستقلين وحياديين وهذا يعنى أن الأعضاء يجب أن يتصرفون بنزاهة وموضوعيه ، ويجب أيضا أن يكون الأعضاء مستقلين فى المظهر Appearance ، للوفاء بذلك الإختيار فإن الأعضاء لا يجب أن

يكون لديهم مصلحه ماليه أو علاقة عمل رئيسية مع العميل ، على سبيل المثال لا يجب أن يكون المحاسب القانونى جزء من الإدارة أو عضو من مجلس الإدارة ٠ يجب أن يقوم الأعضاء عند ممارستهم المحاسبة القانونية بتقييم علاقتهم مع العملاء بشكل مستمر لتحاشى المواقف التى من شأنها أن تضعف من استقلالهم وحيادهم ٠

رقى الخلق والنزاهة Integrity

للإحتفاظ بالثقة العريضة للجمهور ، يجب أن يقوم الأعضاء بآداء كافة المسئوليات المهنية بأعلى مستوى من رقى الخلق والنزاهة ٠

رقى الخلق والنزاهة تعتبر خاصية بشرية ولا يمكن أن يستغنى عنها المحاسب القانونى ، حيث يعتبر ذلك العنصر بمثابة علامة مميزة التى يجب إرتكازه عليها و أن يقوم الأعضاء بالحكم عليه على كافة القرارات المتخذة فى عملية الإرتباط ، أيضا تنشئ خاصية رقى الخلق والنزاهة الجودة التى يجب أن تتأسس عليها ثقة الجمهور ، فيجب أن يكون المحاسب مستقيم وأمينا فى آداء عمله المهنى ٠

وللوفاء بذلك المبدأ ، يجب أن يكون العضاء أمناء غير متحيزين ، رقى الخلق والنزاهة يمكن أن تسمح بوجود أخطاء غير متعمدة أو مقصودة بالإضافة إلى إختلافات حقيقية فى الرأى ، مع ذلك فهى لا يمكن أن تجيز التشويه المتعمد للحقائق ٠

٢- المعايير العامه و الفنيه General And Tecchnical Standards

يجب أن يقوم العضو بملاحظة المعايير الفنيه ومعايير أداب وسلوك المهنة ، ويسعى جاهدا نحو تحسين كفاءة وجوده الخدمات بشكل مستمر ، كما يجب أن يقوم العضو بإنجاز مسئوليته المهنيه بأقصى ما فى مقدرته .

يعتبر مبدأ العنايه الواجبه حجر الزاويه للطلب المستمر على المهنة بغرض الإمتياز فى أداء الخدمات المهنيه ، تستلزم العنايه الواجبه من كل عضو أن يقوم بإنجاز مسئولياته المهنيه بكفاءة وإجتهاد .

تعتبر الكفاءه محطة التعليم مع الخبره ، يبدأ التعليم بالإعداد لدخول المهنة ، وهو يمتد ليكون تعليم مهنى مستمر أثناء تقدم العضو فى المهنة ، تتضمن الخبره

تدريب خلال الأداء On- The - Job Training وقبول المسئوليات المتزايده أثناء الحياه المهنيه للعضو.

في المقابل يتضمن الإجتهاد و التطبيق و الجهد الثابت و الجاد و الفعال والنشط عند أداء الخدمات المهنيه ، علاوة على ذلك فهو يعنى أن العضو يجب أن :

-يكون متمكن من أداء عمله .

-يقوم بملاحظة المعايير الفنيه والأخلاقيه .

-يقوم بإتمام الخدمه تماما .

تمتد العنايه الواجبه الى التخطيط والإشراف على عملية المراجعه التى يكون العضو مسئولا عنها ، على سبيل المثال يكون العضو مسئولا عن الإشراف الكامل على أى مساعد فى أداء عملية المراجعه .

الكفاءة المهنيه و العنايه الواجبه

عند قبول المحاسب لمهمة المحاسبه أو وظيفة مهنيه فإن ذلك يعنى ضمنا أن هناك مستوى من الكفاءه الضروريه لتنفيذ العمل وأن المحاسب يطبق معرفته ومهاراته وخبرته بالعنايه والإجتهاد اللازمين لإنجاز هذه المهمه ، وبالتالى يجب على المحاسبين الإعتذار أو الكف عن الإستمرار فى أية مهمه لا يكونوا أكفاء للقيام بها ما لم يتم الحصول على إستشاره أو مساعده للتأكد من أن المهمه يتم تنفيذها بصوره مرضيه .

وعند قبول المحاسب لمهمة يجب عليه أن يقوم بتنفيذا بالعنايه الواجبه وأن يفى بالمسئوليات المهنيه بكفاءة وإجتهاد .

ويقع على عاتق المحاسب أيضا واجب مستمر بالمحافظه على المعرفه .

المعايير الفنيه

يجب أن يقوم المحاسب بالعمل المهنى وفقا للمعايير الفنيه و المهنيه المرتبطه بهذا العمل ، وتبعا لذلك فإن هناك واجبا على المحاسبين للقيام بعملهم بعنايه ومهاره للمعايير المهنيه و الفنيه التى تصدرها الهيئه المهنيه للمحاسبين وتلك التى ترد فى

تشريعات البلد ، وأيضا الإلتزام بتعليمات العميل أو رب العمل للمحاسب طالما أنها لا تتعارض مع متطلبات الامانه و الموضوعيه و الإستقلال .

٣- المسئوليه تجاه العملاء

يجب على المحاسب القانونى أن تميز بالعداله و الأمانه و الصدق و الموضوعيه و الحياد عند تعامله مع عملاءة وأن يخدمهم بأقصى طاقته ، وأن يحقق لهم أقصى منفعه مهنيه بما لا يتعارض مع مسئولياته العامه للجمهور .

وهنا يجب أن يحدد ذلك المبدأ طبيعة المسئوليات المهنيه و المقصود بالجمهور المعنى على النحو التالى :-

أ- المسئوليات : Responsibilities

عند تنفيذ المحاسبين القانونيين لمسئولياتهم كمهنيين ، يجب أن يزاول أو يمارس الأعضاء حكم مهنى حساس وأخلاقى فى كافة أنشطتهم .

حيث أن المحاسبون القانونيين يؤدون دورا هاما وجوهريا فى ظل بيئة الأعمال المفتوحه ، فإن كافة الأعضاء لديهم مسئوليات تجاه الذين يستفيدون من خدماتهم المهنيه ، فضلا عن ذلك فإن الأعضاء يجب أن يكون لديهم مسئولية مستمره للتعاون مع الأعضاء الأخرين بهدف :

١- تحسين الفن المحاسبى .
٢- الإحتفاظ بثقة الجمهور فى المهنة .
٣- تنفيذ الأنشطه بشكل منظم ذاتيا .

يتمثل الهدف الشامل فى الوفاء بذلك المبدأ فى الإحتفاظ و التمسك بمنزلة رفيعة لمهنة المحاسبه و المراجعه القانونيه .

ب- الجمهور المعنى : The Public Interest

يجب أن يقبل الأعضاء الإلتزام بالتصرف بالطريقه التى تخدم الجمهور المعنى ، بحيث يتم إكتساب ثقة هذا الجمهور .

حيث يعرف الجمهور المعنى بأنها عباره عن مجموعه من المجتمع أو من الأفراد أو من الجمعيات التى يخدمها المحاسبون القانونيون .

٤- المسئولية أمام الزملاء Responsibilities To Colleagues

يجب على المحاسب القانوني أن يمارس عمله بطريقه تكفل التعاون وإيجاد العلاقات الطيبه مع أعضاء المهنة في مجموعها .

٥- المسئوليات و الممارسات الأخرى

حيث يجب أن يمارس المحاسب القانوني عمله بالطريقه التي تؤدى الى إحترام المهنة ورفعتها وقدرتها على خدمة الجمهور .

فيجب أن يتصف سلوك المحاسب بالصفات التي تتفق مع السمعه الطيبه للمهنة وأن يبتعد عن سلوك قد يؤدى الى الإساءه للمهنة ، ويتطلب الإلتزام بالإبتعاد عن أى سلوك قد يؤدى الى الإساءه للمهنة ومراعاة متطلبات السلوك المهني بالنسبه لمسئوليات المحاسب أمام العملاء و الزملاء و الغير وأرباب الأعمال و الجمهور العام .

٣/١/٦ قواعد السلوك Rules Of Conduct

إذا كانت المبادئ هي مجرد التعبير عن أفكار ومفاهيم السلوك المهني ، فإن قواعد السلوك تحدد الحد الأدنى من معايير السلوك المقبوله ، فضلا عن أنها ملزمه ولا يمكن رفضها .

حيث تنطبق قواعد السلوك المهني على جميع الأعضاء الذين يمارسون مهنة المحاسبه و المراجعه ، ويتعرض العضو لمحاكمه تأديبيه قد تؤدى الى لومه أو إيقافه أو إسقاط عضويته إذا خالف تلك القواعد ، ويعتبر العضو مسئولا عن التقيد بتلك القواعد لا عن نفسه فقط ، ولكن عن جميع الأشخاص الذين يرتبطون به عند ممارسة للمهنة سواء كانوا خاضعين لإشرافه أو كانوا شركاء له في المكتب يجب أن يتقيد مهنة المحاسبه بجميع قواعد السلوك المهني .

ويتعين تفسير نطاق وإمكانية تطبيق تلك القواعد عن طريق توفير إرشادات لتلك القواعد فضلا عن أهمية تحديد إمكانية تطبيق تلك القواعد السلوكيه على مجموعه خاصه من الظروف و المواقف الملائمه .

بوجه تتمثل قواعد السلوك المهني الملزمه قواعد أخلاقيه مثاليه يلتزم بإتباعها جميع الأعضاء الذين ينتمون للمهنة وهي تزيد عن متطلبات القانون وهي بالنسبه

للمهنيين عباره عن مجموعه منالقواعد الأخلاقيه التى تحكم العلاقات مع الزملاء وهى تعبر عن الإحتفاظ بمستوى عال من الإستقلال و الكفايه والأمانه .

ووجود قواعد مكتوبه للسلوك المهنى يؤدى غرضين هما :-

١- حكم الجمهور على المهنة حيث تمثل مقياس عاما للحكم على المهنة فى مجموعها .

٢- معيار للمحاسب يتم إتخاذه كمقياس عند مزاولتة لأعماله المهنيه .

و بالتالى فإن تلك القواعد المهنيه السلوكيه تهدف الى حماية كل من الجمهور و العميل و المحاسب و المهنه فى مجموعها ، ويمكن تصنيف تلك القواعد حسب مايلى:-

١- قواعد سلوك ترتبط بالإستقلال و النزاهه و الموضوعيه .

٢- قواعد سلوك مرتبطه بالمعايير العامه و الفنيه .

٣- قواعد سلوك مرتبطه بالمسئوليه تجاه العملاء .

٤- قواعد سلوك مرتبطه بالمسئوليه تجاه الزملاء .

الفـــــصل الثانـي .
القواعد المرتبطه بالإستقلال
و النــــــزاهة و الموضوعيـــــــــــه .

يفرض مبدأ الموضوعيه إلتزاما على جميع المحاسبين المهنيين أن يتصفوا بالعدل والأمانه و التحرر مـن تعارض المصالح ، ولا يجـوز لعضـو أن يقـوم عمـدا بتحريف الحقائق ، ولا يجوز أن تخضع أحكامة المهنيه لأراء الأخرين .

عندما يقوم محاسب يزاول المهنة في مكتبه الخاص بمهمة تتطلب إعداد تقريـر يجب أن يكون مستقلا في الحقيقه و في المظهر .

تؤثر المواقف التاليه على الموضوعيه و النزاهة والإستقلال الفعلى أو الظاهرى للمحاسب القانونى وتعطى أسبابا للريبه و الشك في حيدته وموضوعيته .

١- وجود مصلحة ماليه للمحاسب القانونى أو في نشاطاته :-

تؤدى المصلحـه الماليـه للمحاسـب القـانونى مـع العميـل الى الإعتقـاد بـأن الإستقلال و الموضوعيه قد شابهما شائبه ، وقد تنشأ هـذه المصلحه الماليه بإحدى الصور التاليه :

١- وجود مصلحة ماليه مباشره أو غير مباشره للمحاسب القانونى مع العميل .
٢- أن يكون المحاسب أمينا لإستثمار أموال العميل أو مديـرا لأملاك يكـون للعميل مصلحه فيها .
٣- إقراض المحاسب القـانونى أو الإفتراض منه أو من أى مدير أو مساهم رئيسى في شركه عمليه .

وتشمل المصلحة الماليه غير المباشره المصالح الماليـه الهامـه نسبيا لزوجـة المحاسب أو إبناءه أو أقاربه حتى الدرجه الثانيه .

وعندما يحتفظ المحاسـب القـانونى بأسهم مملوكـه لشخص ثـالث وتمثـل هـذه الأسهم جزءا هاما مـن رأس مـال شركه عميله للمحاسب فإن فإن مظهـر الإستقلال

يصبح فى خطر ، كما لو كان المحاسب وصيا أو أمينا لإستثمار وأوصى أو وافق على الإستثمار فى أسهم الشركه التى يقوم بمراقبة حساباتها فإنه من الظاهر أن له مصلحه بأن توصيه أو قراره كان صائبا .

ويجب أن تعتبر المساهمه التى تمثل حصه هامة :

أ- من رأس مال شركة عميله .

ب-من أصول مكتب محاسبة لفرد واحد أو من أصول شريك مكتب محاسبه مشترك أو لزوجاتهم أو أبنائهم القصر .

وبالتالى يجب عدم قبول مهمة مراقبة الحسابات أو الإستمرار فيها ما لم يتم التصرف فى الحصة ويجب عدم إشتراك أى عضو فى هيئة مكتب المحاسبه فى مراجعة شركة يكون له فيها مصلحه ماليه هامه نسبيا .

وفى حالة تولى مسئولية القيام بأية إستثمار للأسهم ، فإنه فى حالة مكتب المحاسبه المملوك لفرد واحد أو فى حالة الشريك فى مكتب مشترك لا يجوز للمالك الفرد أو الشريك أو لزوجتيهما أو إبنائهما القصر أن يكونوا أوصياء أو مجموع الأصول لا يجوز أن يقبل المحاسب مهمة مراقب الحسابات ، وتنطبق نفس القاعده على من يعملون كمنفذين أو مديرين لاية أملاك .

وقد يتم الحصول على الأسهم بصورة لادخل للمحاسب فيها كما لو ورث المحاسب أو تزوج من مساهم ، عندما يكون الإستقلال مطلوبا وتمثل الأسهم قيمة هامة نسبيا فإنه يجب أما التخلص من الأسهم فى أقرب تاريخ عملى ممكن أو الكف عن الإستمرار فى مهمة مراقبة حسابات الشركة ، ويحذر على المحاسب القانونى الفرد أو الشريك فى مكتب بالإشتراك أو زوجاتهم أو أبنائهم القصر أن يقرض العميل أو يقترض منه أو يحصل على قرض بضمانة العميل أو أن يقترض العميل بضماناته .

ولا ينطبق القيد الأخير على القروض من و الى المؤسسات الماليه أو غيرها من المؤسسات عندما تتم تحت ظروف وشروط ومتطلبات الإئتمان العاديه مثل الإقتراض بضمانات عقاريه و الحسابات الجاريه وحسابات الإيداع مع البنوك و التعامل مع جمعيات البناء .

٢- التعيين في الشركاء

عندما يكون المحاسب المزاول العام للمهنة في نفس الفتره التى يقوم فيها بمراقبة حسابات الشركة أو في الفتره السابقه مباشرة على القيام بمهمة مراقبة حسابات الشركة :

أ- عضو مجلس إدارة الشركة أو مديرا أو موظفا بها .

ب- معه شريك أو موظف في المكتب عضو مجلس إداره أو مدير أو موظف في الشركة .

فإن المحاسب يعتبر لدية مصلحة تحول دون موضوعيته عند إعداد تقرير برأيه في القوائم الماليه .

ويعتبر من قبيل الإجراءات الشائعه في مثل هذه المواقف منع المحاسبين من التعيين كمراقبي حسابات في الشركات المعنيه ، ومن الواضح أنه من المرغوب فيه أن لايقبل المحاسبون من هذه الشركات مهام أخرى يكون مطلوبا فيها إبداء الرأى .

وفي مثل هذا المواقف يجب أن تقل الفتره السابقه على القيام بالمهمة عن سنتين أو وفقا لما تنص عليه التشريعات أيهما أطول .

٣- أداء خدمات أخرى لعملاء المراجعه

عندما يقوم المحاسب بأداء خدمات للعميل بجانب مهمة مراقبة حسابات العميل يجب توخى الحرص لعدم القيام بمهام الإداره أو إتخاذ قرارات هى في الأساس من مسئوليات مجلس الإداره أو من مسئولية الإداره نفسها .

يعتبر المحاسبون في مركز يمكنهم من تقديم خدمات إستشاريه ماليه أو إداريه لعملائهم خاصة من الزاويه الإقتصاديه ومن زاوية المهاره و المجهود نظرا لأنهم على درايه لصيقه بأحوال العميل ونشاطاته ، كما أن الكثير من الشركات (خاصة الشركات الصغيره) ستضار إذا حرمت حق الحصول على خدمات أخرى من جانب المراجعين الخارجيين ، وكثيرا ما يقوم المراجعون الخارجيون أثناء المراجعه بتقديم النصيحه لعملائهم مثلا وبصفه خاصه بالنسبه لمراجعة حسابات المنشآت

الصغيره وتقديم النصيحه لها عن الجوانب الضريبيه فإن المهمتين تكونان متشابكتين بدرجه يصعب فصلهما ، وبالإضافه الى ذلك فإن أحد المفاهيم الرئيسيه فى المراجعه تنطوى على قيام المراجع بفحص نظام الرقابه الداخليه ، ويتطلب ذلك بالضروره تقديم إقتراحات لتحسين النظام ولكل هذه الأسباب يكون من الصعب تعريف حدود الخدمات التى يمكن لمراقبى الحسابات أن يقدموها وتعتبر الخدمات التى يقدمها المحاسب المزاول العام للمهنة فى مجال الخدمات الإداريه و الضرائب خدمات إستشاريه ويجب أن تأخذ هذه الخدمات الإداريه و الضرائب خدمات إستشاريه بشرط أن لا تتضمن هذه الخدمات إتخاذ قرارات هى من سلطة إدارة الشركه أو تنطوى هذه الخدمات على تحمل المسئوليه عن قرارات الإداره ، من ناحية المبدأ لا يعتبر تقديم خدمات محاسبه أخرى هو المعيار فى تقرير موضوعية المحاسب ، ومع ذلك يجب أن يكون المحاسب حريصا فى أن لا يتعدى الجانب الإستشارى فى الخدمات الإداريه التى يقدمها للعميل .

وكثيرا ما يطلب من المحاسب خدمة إعداد السجلات المحاسبيه خاصة فى المنشآت الصغيره التى يكون نشاطها محدودا بصوره لا تمكنها من تعيين هيئه للقيام بالعمل المحاسبى الداخلى ومن غير المحتمل أن تطلب المنشآت الكبيره مثل هذه الخدمات فى ما عدا الحالات الإستثنائيه ، وفى جميع الحالات التى يكون فيها الإستقلال مطلوبا ويكون المحاسب المزاول العام للمهنة معنيا بإعداد السجلات المحاسبيه لعميل يجب مراعاة المتطلبات التاليه :

أ- يجب أن يكون للمحاسب علاقة أو مجموعة من العلاقات مع العميل أو أى تعارض فى المصالح يشوب الأمانه و الموضوعيه .

ب- يجب لأن يقبل العميل تحمل مسئولية كامله القوائم الماليه .

ج- يجب أن لا يقوم المحاسب بدور الموظف أو بدور الأداره المسئوله عن تصريف العمليات .

د- فى العاده يجب أن لا يشترك موظفى مكتب المحاسبه الذين يعهد إليهم بإعداد السجلات المحاسبيه فى فحص هذه السجلات ، حقيقة أن المحاسب قام بإعداد

بعض السجلات المحاسبيه أو إمساك الدفاتر لا يمنع الحاجه لإجراء إختبارات مراجعه كافيه .

٤- العلاقات الشخصيه و الأسريه

قد تؤدى العلاقات الشخصيه و/أو الأسريه الى التأثير فى الموضوعيه وبالتالى هناك حاجه لتأكيد وضمان أن يشوب الموضوعيه أية شائبه أسريه نتيجه للعلاقات الشخصيه و/ أو الأسريه .

ومن المسلم به أن محاوله توصيف وتحديد العلاقات الشخصيه بصوره تفصيليه فى متطلبات السلوك وتبيان المدى المسوح به من العلاقات الشخصيه بين المحاسب الممارس العام للمهنة وبين العميل أو المديرين الذين يشغلون مناصب رئيسيه لدى العميل (مثل رئيس مجلس الإداره و العضو المنتدب ، و المدير المالى ، ومن يشغلون مراكز مماثله) يعد امرا غير عملى وبصفه عامه يجب أن لا يقبل المحاسب الممارس العام للمهنة مهمة يكون هناك إحتمال أن يتعرض فيها لضغوط معينه ، وقد تنشأ هذه الضغوط عندما تكون هناك مصلحه متبادله للمحاسب الممارس العام للمهنة مع مدير أو موظف لدى العميل أو تكون له مصلحه هامه نسبيا فى شركه مشتركه مع العميل .

وبالنسبه للعلاقات الأسريه التى تمثل دائما تهديدا غير مقبول للإستقلال فهى تشمل الحالات التى كون فيها المحاسب الفرد المزاول العام للمهنة أو الشريك فى مكتب محاسبه مشترك أو موظف فى مكتب المحاسبه منوط به إنجاز مهمة تتعلق بالعميل زوجا أو إبنا أو ولدا أو والدا للزوج أو عديل أو شقيق أو أحد الأقارب الأخرين حتى الدرجه الثانيه للعميل ويقصد بالعميل هنا صاحب العمل أو المساهمين الرئيسين أو رئيس مجلس الإداره أو العضو المنتدب أو المديرين الماليين .

٥- الأتعاب

عندما تمثل الأتعاب الدوريه التى يدفعها عميل واحد أو مجموعة من العملاء المرتبطين جزءا كبيرا من مجموع إيرادات المحاسب الممارس العام للمهنة أو

الهيئه المحاسبيه ، فإن الإعتماد على هذا العميل أو مجموعه العملاء يجب أن يصبح بالضروره تحت الملاحظه وأن يثير شكوكا حول الموضوعيه .

ومن غير الممكن إعطاء إرشادات محدده تبين نسبة الإيرادات التى تأتى من عميل واحد أو مجموعه من العملاء المرتبطين الى مجموع إيرادات المكتب التى تعتبر غير مقبوله ، ومع ذلك إذا كانت تلك الأتعاب هى كل إيرادات المكتب أو تمثل جزءا هاما نسبيا من إيرادات المكتب يجب أن يدرس المحاسب بحرص ما إذا كان الإستقلال أو الموضوعيه قد شابهما شائبه ، وقد ينشأ موقف مشابه إذا كانت الأتعاب التى تستحق قبل العميل مقابل خدمات مهنيه لم تحصل لمده طويله وخاصة إذا كان جزء كبير منها لم يتم تحصيله قبل إصدار تقرير مراقب الحسابات للعام التالى.

ويستثنى مما تقدم مكاتب المحاسبه الجديده أو التى تنوى التوقف عن العمل كما يستثنى أيضا فرع المكتب الذى يعتمد على عميل واحد فى دخله أو مجموعه من العملاء المرتبطين وقد يكون هذا هو الوضع إذا كان مكتب المحاسبه الفرعى يقوم بمراجعه القوائم الماليه لعميل معين يمثل الإيراد من هذا العميل جزءا رئيسيا من دخل الفرع وفى مثل هذه الأحوال يجب أن يخضع العمل الذى يقوم به مكتب المحاسبه الفرعى للفحص من قبل شريك فى مكتب المحاسبه الرئيسى .

٦- الأتعاب المعلقه على شرط

يجب أن تكون الأتعاب المهنيه لمكتب المحاسبه معلقه على شرط أو مرتبطه بتحقيق نتائج معينه .

ولا تعتبر الأتعاب التى تحددها المحكمه أو السلطات العامه أتعابا معلقه على شرط .

وتعتبر الأتعاب المحدده على أساس نسبه معينه من النتائج أو على أساس آخر مشابه لذلك أتعابا مشروطه وهى غير مقبوله .

٧- السلع و الخدمات

إن قبول سلع أو خدمات مجانا من العميل يؤثر على الإستقلال كما أن قبول ضيافة زائده عن الحد يمثل موقفا مشابها عندما يكون الإستقلال مطلوبا ، يجب على المحاسب الممارس العام للمهنة وزوجته وأبنائه عدم قبول سلع أو خدمات من العميل فيما عدا السلع و الخدمات التي يحصلون عليها بنفس الشروط التي يحصل عليها الغير وبنفس المزايا التي تتاح للأخرين كما يجب الإعتذار عن قبول الضيافه والهدايا التي تخرج عن المألوف في الضيافه العاديه وفقا لما هو متبع بصفه عامه من الزاويه الإجتماعيه .

٨- ملكية رأس المال

من الأمثل أن يكون رأس مال مكتب محاسبه بأكمله مملوك لمحاسبين قانونيين يزاولون المهنة في المكتب نفسه ، ومع ذلك بالنسبه لمكتب المحاسبه الذي يأخذ شكل شركة يجوز أن يكون جزء من رأس المال مملوكه لمحاسبين قانونيين يزاولون المهنة في نفس المكتب وأن يكون لهم الأغلبيه في التصويت .

كمبدأ عام يجب أن يكون رأس مال مكتب المحاسبه مملوكا لمحاسبين قانونيين يزاولون المهنة في نفس المكتب لو كان كل رأس المال أو نسبه منه مملوكا لأخرين فإنهم يكونون في موقف يمكنهم من التأثير على المحاسبين الممارسين للمهنة عند أدائهم لعملهم بصوره أساسيه عن طريق الإقتراض المهني ويمكن أن ينشأ نفس الموقف إذا تم تمويل المكتب بصوره أساسيه عن طريق الإقتراض من أخرين بصوره تمثل تهربا من القواعد الخاصه بملكية رأس المال .

الفصل الثالث
القواعد المرتبطه
بالمعايير العامه و الفنيه

وتتضمن القواعد الخاصه بالسلوك المرتبطه بهذا المبدأ ما يأتي :-

٦/٣/١/١/المعايير العامه

يجب على العضو التقيد بالمعايير العامه (General Standards) الأتيه ويجب أن يبرر أى إنحراف عنها :

١- الكفايه المهنيه *Professional Competence*

لايجوز للعضو أن يقبل أى عمليه لا يستطيع هو أو الشركه التى ينتمى إليها إتمامها بدرجه معقوله من الكفايه المهنيه .

٢- العنايه المهنيه الواجبه *Due Professional Care*

يجب أن يمارس العضو العنايه المهنيه الواجبه عند أدائه لأى عمليه .

٣- التخطيط والإشراف *Planning And Supervision*

يجب على العضو تخطيط أى عملية والإشراف عليها بطريقه كافيه .

٤- البيانات الكافيه المناسبه *Sufficient Relevant Data*

يجب على العضو الحصول على بيانات كافيه ومناسبه لتكون أساسا معقولا للنتائج و التوصيات المتعلقه بأى عمليه .

٥- التنبؤات *Forecasts*

يجب على العضو ألا يسمح بإرتباط إسمه بأى تقديرات لعمليات مستقبليه بطريقه قد تحمل على الإعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات أو التنبؤات وتحققها.

بوجه عام يجب أن يتميز المحاسب القانونى عند ممارسته للمهنة بالكفاءه المهنيه .

يتعين على المحاسب الإمتناع عن القيام بأى مهمة أو الإستمرار فيها ما لم يكن كفؤا للقيام بها إلا إذا تسنى له الحصول على معاونه ومساعده تتميز بالكفاءه بصوره

تمكنه من إنجاز المهمه على أكمل وجه ، إذا لم تتوافر لديه الكفاءه المهنيه المطلوبه للقيام بدور محدد فى المهمه يمكنه الحصول على مشورة فنيه من الخبراء مثل محاسبين قانونيين أخرين ، محامين ، خبراء اكتواريين ، مهندسين ، جيولوجيين أو مثمنين .

يمكن تقسيم الكفاءه المهنيه للمحاسب الى مرحلتين مستقلتين :

أ- إكتساب الكفاءه المهنيه

مبدئيا يتطلب إكتساب الكفاءه المهنيه مستوى مرتفع من التعليم العام يتبعه تعليم متخصص ، وتدريب وإختبارات فى موضوعات مهنيه ملائمه بالإضافه الى فترة خبره وهذا هو ما يجب أن يكون عليه النموذج العادى لتطوير المحاسب .

ب- المحافظه على الكفاءه المهنيه

١- تتطلب المحافظه على الكفاءه المهنيه وعى ودرايه مستمره بالتطورات فى مهنة المحاسبه بما فى ذلك التوصيات القوميه و العالميه فى مجال المحاسبه والمراجعه والقواعد والقرارات التنظيميه الأخرى المتصله بالمهنة و المتطلبات القانونيه .

٢- يجب على مكتب المحاسبه أن يتبنى برنامجا مصمما للتأكد من الرقابه على جودة الأداء فى العمل المهنى بما يتفق مع التوصيات القوميه و الدوليه .

ولا يشترط فى المحاسب الذى يمارس المهنة أن يكون على درايه فقط بالمعايير المهنيه و الفنيه التى تتعلق بعملية المراجعه ، ولكن يجب عليه أيضا أن يكون على معرفه تامه بخصائص كل مشروع من المشروعات التى يقوم بمراجعتها ، فيجب أن تكون لديه معرفه تامه بالصناعه التى ينتمى إليها المشروع والخصائص الفنيه للشركات التى يراجعها بحيث يمكنه التأكد بثقه بأنه قد حصل على كميه كافيه من البيانات التى تعتبر أساسا للنتائج التى يتوصل إليها .

وعندما يطلب من المحاسب تأدية خدمات مهنيه لعميل يشتغل بنوع من المشروعات لم يسبق للمحاسب معرفته ، فيجب على المحاسب ألا يقبل العمليه إلا إذا كان على ثقه من أنه سيحصل على الخبرات المطلوبه لأداء هذا العمل ، فيمكنه

الحصول على المهارات اللازمه بدراسة المعلومات المنشوره عن الصناعه أو باستشاره زملائه الذين هم على درايه بهذه الصناعه ، وهذه الأمور هى أمور عاديه تمهيديه للقيام بأى عمليه ولا تدل على عدم الكفايه ، وفى حالة ما إذا كانت إحدى مراحل عمليه الفحص تقتضى معلومات متخصصه لا يستطيع المحاسب الحصول عليها ، فإنه يستطيع الإستعانه بخبير ، كما يمكنه رفض قبول العمليه مقترحا إسم مكتب محاسبه آخر يستطيع القيام بها .

و التعليم المستمر ضرورى لكى يستطيع المحاسب الإحتفاظ بكفايته ، فيجب على المحاسب أن يكون على معرفة تامه بالإصدارات الجديده التى تصدر عن هيئة معايير المحاسبه الماليه ، وبيانات المراجعه التى تصدر عن لجنة معايير المراجعه ، والإصدارات التى ينشرها مجمع المحاسبين الأمريكى عن كل صناعة من الصناعات ، كما يجب أن يكون ملما بقرارات المجمع المتعلقه بآداب وسلوك المهنة وجميع البيانات الرسميه الأخرى الصادره عن المجمع ، ويحصل كثير من المحاسبين على دراسات لتنمية المهارات الفنيه ، وموضوع التعليم المستمر من الأهميه بحيث إن بعض الولايات فى أمريكا لا تجدد ترخيص المحاسب إلا إذا قدم ما يثبت عددا من المقررات الدراسيه (مثلا ١٢٠ ساعه دراسيه كل ثلاث سنوات) للتعليم المستمر ، وسواء كان الإلتزام قانونيا أو غير ذلك فيجب على المحاسب أن يقبل الإلتزام بأن يكون على درجه عاليه من الكفايه فى جميع أوجه عمله .

التنبوءات Forecasts

يتطلب كثير من المحللين الماليين و المستخدمين الأخرين للقوائم الماليه تنبوءات ماليه وموازنات تقديريه مستقبله ، وتستخدم معظم الشركات مثل هذه المعلومات لأغراض الإداره عند أدائها لوظيفتها التخطيطيه ، ويطالب عدد من مستخدمى القوائم الماليه الخارجين بأن تكون مثل هذا النوع من المعلومات متاحه لهم ، وعند وجود بيانات عن المستقبل من هذا النوع ، فمن الطبيعى أن يرغب مستخدمو هذه البيانات فى أن تكون هذه البيانات مشهودا بصحتها من شخص خارجى مستقل مثل المراجع الخارجى ولكن كثيرا من الكتاب يعتقدون بأنه لا يجوز

بأى حال أن يرتبط إسم المراجع بتنبوءات وتقديرات مستقبله ، وبدون أدلة إثبات ولذلك يجب ألا يشهد المراجع بصحة هذه التقديرات بطريقه يقبلها العقل ، فالمحاسبون يستطيعون إبداء الرأى فى عدالتها ولكنهم لا يستطيعون قراءة المستقبل وبأنها قابله للتحقق ، و المراجع الذى يفعل ذلك معرض لأن يفقد إحترامه فى نظر الكثير من مستخدمى القوائم الماليه .

ولكن البعض الأخر يعتقد بأن المراجع يستطيع تحقيق وظيفة نافعه فى مجال التنبوءات المستقبله بالشهاده بجودة الأساليب والأسس التى بنيت عليها هذه التقديرات ، وعند تأدية هذة الخدمه ، يجب على المراجع عدم إبداء أى رأى فى قابلية هذه التقديرات للتحقق طبقا لما تتطلبه تلك القاعده من قواعد السلوك المهنى ، وعندما يرتبط إسم المراجع بقوائم ماليه مستقبليه ، فيجب على المراجع فى كل حاله من هذه الحالات أن يفصح عن مصدر هذة البيانات وأن يفصح عن الفروض التى تم على أساسها إعداد هذه القوائم وتحليلها ، وأن يصف بوضوح طبيعة العمل الذى قام به ، وأن يفصح بصفه عامه على أنه لا يشهد بقابلية هذه التقديرات والتنبوءات للتحقق .

ويستطيع المراجع مساعدة العميل فى إعداد أنواع مختلفه من القوائم الماليه الإفتراضيه ومن أمثلة هذه القوائم الماليه الإفتراضيه التى يساعد المراجع فى عملية إعدادها التنبوءات المرتبطه بالتدفقات النقديه المستقبله لتأييد طلب الحصول على قرض ، أو إعداد قوائم ماليه موحده فى حالة وجود مشروع إندماج بين عدد من الشركات ، أو فى حالة زيادة رأس المال بإصدار أسهم جديده أو الحصول على تمويل من البنوك ، وبما أن المراجع ليست له رقابه على إستخدامات هذه القوائم بواسطة العميل ، لذلك يجب على المراجع أن يفصح كتابه بوضوح أنه يتحمل مسئولية تحقق هذه البيانات المستقبله .

٣/٣/٦ قاعدة الإلتزام بمعايير المراجعه Compliance With Standards

يجب أن يتقيد العضو عند قيامه بمراجعة وفحص وإعداد القوائم الماليه بمعايير المراجعه العشره المتعارف عليها ، فضلا عن إلتزامهم أيضا بنشرات وتفسيرات تلك

المعايير Statements On Auditing Standards والتي يتم إختصارها بالحروف SAS ، حيث يتعين على المراجع الذى يخالف تلك التفسيرات أن يكون لديه مايبرر تلك المخالفه .

٣/٣/٦ قاعدة الإلتزام بالمبادئ المحاسبيه Accounting Principles

لا يجوز لأحد الأعضاء إبداء الرأى بأن القوائم الماليه معده وفقا لمبادئ المحاسبه المتعارف عليها إذا كانت هذه القوائم تخالف أحد المبادئ المحاسبيه المصدره بواسطة الهيئه المكلفه بإصدار مثل هذه المبادئ من جانب مجلس المجمع ، ويكون لهذا المبدأ تأثير جوهرى على القوائم الماليه فى مجموعها ، الا اذا تمكن العضو من اثبات انه نتيجه لظروف غير عاديه فان التقيد بالمبدا كانت ستنتج عنه قوائم ماليه مضلله . وفى مثل هذه الحالات فان تقرير العضو يجب ان يصف المخالفه واثارها التقديريه اذا كان هذا ممكنا والاسباب التى من شانها ان التقيد بالمبدأ كان سينتج عنه قوائم ماليه مضلله .

٤/٣/٦ - المعايير الفنيه الاخرى Other Technical Standards

يجب على العضو التقيد بالمعاير الفنيه الاخرى المصدره بواسطه هيئات مكلفه من مجلس المجمع بانشاء مثل هذه المعايير ، واى مخالفه لهذه المعايير يجب ان يكون هناك مايبررها من جانب من إرتكب المخالفه .

عندما يعهد مجلس المجمع إلى لجنه أو الى هيئة أخرى مماثله بإنشاء معايير فيجب على المراجعين بصفه عامه إتباع هذه المعايير على سبيل المثال فى سنة ١٩٧٩ م أنشأ مجمع المحاسبين الأمريكى لجنه تسمى لجنة خدمات المحاسبه (Accounting And Review Services Committee) لأصدار معايير خاصه بالخدمات المحاسبيه التى تقدم للعملاء ، وبالتالى فإنه طبقا لتلك القاعده فإن المعايير التى تصدر عن هذه الهيئه يجب الإلتزام بها بواسطة المراجعين وتبرير أي إنحراف عنها .

الفصـــل الرابـع

القـــواعد المرتبـــــطه

بالمسئوليه تجاه العمــــــلاء

٦/٢/١ قاعدة السريه (أو أسرار العملاء) Confidientail Clients Information

١- يلتزم المحاسبون بإحترام سرية المعلومات التى يحصلون عليهـا عـن أعمـال العميل أثناء قيامهم بعملهم المهنى .

٢- يجب على المحاسبين أن يراعو المحافظه على السريه بإستمرار ما لم يحصلوا على رخصه محدده بالإفصاح عن معلومات أو كان هناك واجب قانونى أو مهنـى بالإفصاح.

٣- يقع إلتزام على المحاسبين بالتأكد من أن الأفراد الذين يعملـون تحت رقابتهم والأشخاص الذين يحصلون منهم على النصيحه و المساعده يحترمون مبـدأ سرية المعلومات .

٤- لاتتعلق السريه بالإفصاح عن المعلومات فحسب وإنما تتطلب أيضا ان يستخدم المحاسب أو يبدو بمظهر من يستخدم هـذه المعلومات لمصلحتة الشخصيه أو لمصلحة شخص ثالث

٥- يتاح للمحاسب الوصول الى الكثير من المعلومات السريه عن أعمال العميل أو رب العمل لا يمكـن الوصـول اليها بطريق آخر وهـذه المعلومات لاتتاح للكافه وبالتالى يجب أن يكون من الممكن الإعتماد على أن المحاسب لن يفصح عـن هـذه المعلومات للأخرين دون ترخيص ولا ينطبق ذلـك علـى الإفصـاح عـن المعلومات اللازمه لإخلاء مسئولية المحاسب وفقا لمعايير المهنة .

ويستمر واجب المحافظه على سرية المعلومات حتى بعد إنتهاء العلاقه بـين المحاسب و العميل أو رب العمل .

٦- من الصالح العام وصالح المهنة أن يتم تعريف معيار المهنة المتعلق بالسريه وأن تعطى إرشادات عن طبيعة ومدى الإلتزام بالسريه وعن الحالات التى يكـون فيها

الإفصاح عن المعلومات التى يتم الحصول عليها أثناء القيام بالمهمه المهنيه أو أثناء القيام بالنشاطات الوظيفيه مسموحا به أو مطلوبا .

٧- مع ذلك ، فإنه من المسلم به أن سرية المعلومات هى جزء من النظام أو القانون العام وبالتالى فإنه يرجع بشأن المتطلبات التفصيليه فى هذا الشأن القانون للقانون العام .

٨- وفيما يلى أمثلة للنقاط التى يجب مراجعتها عن تحديد المدى الذى يمكن فيه الإفصاح عن معلومات سريه :

أ- عندما يتم الترخيص بالإفصاح .

عندما يكون الترخيص بالإفصاح من قبل العميل أو رب العمل يجب أن يؤخذ فى الإعتبار مصالح جميع الأطراف المعنيه بما فى ذلك مصالح الطرف الثالث التى تتأثر بالإفصاح .

ب-عندما يكون الإفصاح مطلوبا بنص القانون .

ومن الأمثله على الحالات التى يكون المحاسب مطالبا بالإفصاح عن معلومات سريه مايلى : -

١- الكشف عن مستندات .

٢- تقديم قرائن أثناء نظر إحدى القضايا .

٣- الإفصاح للسلطات العامه المعنيه عن المخالفات القانونيه التى تتكشف للمحاسب .

ج- عندما يكون هناك إلتزام أو حق مهنى بالإفصاح

١- للإلتزام بالمعايير الفنيه و المتطلبات السلوكيه

٢- لحماية المصالح المهنيه للمحاسب فى دعوى قضائيه .

٣- للإلتزام بمعايير نوعية الفحص و المراجعه التى قام بها عضو أو هيئه مهنيه .

٤- للإستجابه أو تقصى يقوم به أحد أعضاء السلطات التنظيميه .

٣/٤/٦ قاعدة الأتعاب والعمولة

يتحمل المحاسبون الممارسون العامون للمهنة الذين يقومون بخدمات مهنيه لعملائهم مسئولية القيام بالعمل بأمانه وموضوعيه وفقا للمعايير الفنيه المناسبه ويتم إخلاء مسئولية المحاسبين عن طريق تطبيق المهارات و المعرفه المهنيه التى إكتسبها المحاسبون المهنيون من خلال التدريب و الخبره ، وبطبيعة الحال من حق المحاسبين الحصول على أتعاب مقابل الخدمات المؤداه .

الأتعاب المهنيه

١- يجب أ ن تكون الأتعاب إنعكاسا عادلا لقيمة العمل الذى تم لحساب العميل مع الأخذ فى الإعتبار :

أ- المهاره و المعرفه اللازمتين لنوع العمل الذى يتم القيام به .

ب- مستوى التدريب و الخبره للفرد الذى يجب أن يقوم به المهمه .

جـ- الوقت الضرورى لكل فرد مشترك فى المهمه .

د- درجة المسئوليه الذى ينطوى عليها العمل الذى يتم القيام به .

٢- عادة يجب أن يتم حساب الأتعاب المهنيه على أساس معدلات مناسبه فى الساعه أو اليوم لوقت كل فرد مشترك فى العمل ، ويجب أن يتم تحديد هذه المعدلات وفقا للمبدأ الأساسى بأن تنظيم وسلوك مكتب المحاسبه و الخدمات التى يقدمها يخضعان للتخطيط و الرقابه و الإداره بشكل جيد ويجب أن يؤخذ فى الإعتبار أيضا عند حساب الأتعاب العوامل المبينه فيما سبق، و تتأثر هذه الأتعاب بالمجال القانونى و الإجتماعى و الإقتصادى ، ومن حق كل محاسب أن يقوم بتحديد الأتعاب المناسبه .

٣- يجب أن لا يقدم مكتب المحاسبه عرضا بأنه سيتم تقديم خدمات محاسبه معنيه فى الوقت الحالى أو فى المستقبل مقابل أتعاب ثابته أو أتعاب تقديريه أو فى حدود معينه إذا كان من المحتمل - فى وقت تقديم العرض - زيادة هذه الأتعاب بصوره كبيره دون أن ينصح العميل بهذا الإحتمال .

٤- قد يكون من الضروري أو العملي عند التعهد بالقيام بعمل لحساب العميل تحديد مبلغ معين مسبقا ، وفي هذه الحاله يجب أن يقوم المحاسب بتقدير الأتعاب آخذا في الإعتبار جميع الأمور المشار اليها في الفقرات السابقه .

٥- ليس هناك ما يمنع من قيام المحاسب بتقاضي أتعاب أقل من أتعابه السابقه عن نفس العمل بشرط أن يتم تحديد الأتعاب وفقا للعوامل المشار إليها في الفقرات السابقه .

٦- يجب أن لا تكون الأتعاب المهنيه لمكتب المحاسبه معلقه على شرط أو مرتبطه بتحقيق نتائج معينه .

ولا تعتبر الأتعاب التي تحددها المحكمه أو السلطات العامه أتعابا معلقه على شرط .

وتعتبر الأتعاب المحدده على أساس نسبة معينه من النتائج أو على أساسا آخر مشابه لذلك أتعابا مشروطه وهي غير مقبوله .

٧- تتعلق الفقرات السابقه بالأتعاب وهي تختلف بطبيعة الحال عن إستعاضة النفقات التي يتكبدها مكتب المحاسبه وهو بسبيل القيام بخدمات لعملائه ، عادة يتم تحميل المصروفات التي ينفقها المكتب من أمواله ، وبالذات مصاريف السفر والإنتقال ، والتي ترتبط بصوره مباشره بالعمل الذى تم أداءه لعميل معين لحساب هذا العميل بالإضافه الى الأتعاب المهنيه .

٨- ومن صالح كل من العميل و المحاسب أن يتم توصيف الأسس التي يتم على أساسها تحديد الأتعاب وإعداد كشوف الحساب بوضوح قبل بداية الإرتباط بالمهمه ومن المفضل أن يتم ذلك كتابة للمساعده على تجنب أي سوء فهم يتعلق بالأتعاب .

العمولات

١- يمكن أن يودى قيام المحاسب بالحصول على أو دفع عمولة الى شوائب تؤثر على الموضوعيه والإستقلال ، وبالتالي يجب على المحاسب الممارس العام للمهنة عدم دفع عمولة للحصول على عميل أو قبول عموله لإحالة عميل لطرف

ثالث ، كما يجب على المحاسب عدم قبول عموله للتوصيه بمنتجات أو خدمات الغير .

٢- يعتبر دفع أو إستلام أتعاب مقابل الإحاله بين المحاسب الذى قام بالإحاله من قبيل العمولات المنصوص عنها بعاليه .

٣- يمكن للمحاسب أن يجرى ترتيبات لشراء كل جزء من مكتب محاسبه يطالب دفع الثمن لأفراد كانوا يزاولون المهنة من قبل أو لورثتهم أو لتركتهم ، والمبالغ المدفوعه هنا لا تعتبر من قبيل العمولات المنصوص عليها بعاليه .

الفصـــل الخامس
القواعـــد المرتبطـــه
بالمسئوليـــه تجـاه الزمـــلاء

١/٥/٦ الإعلان والدعايه والحصول على عملاء Advertising And Solicitation

١- من الواضح انه من المرغوب فيه أن يكون الجمهور على علم بمدى الخدمات المتاحه التى يمكن أن يقدمها المحاسب المزاول العام للمهنة ، وتبعا لذلك لا يوجد إعتراض على قيام إحدى الهيئات المحاسبيه المنوط بها المحافظه على كيان المهنة وتطويرها بتوصيل مثل هذه المعلومات الى الجمهور بصوره سليمه مثلا بإسم إحدى هذه الهيئات .

٢- بالرغم من أن بعض دساتير وبعض مواثيق السلوك المهنى فى بعض بلدان العالم لم تسمح لمكاتب المحاسبه بالإعلان عن نفسها الا أن الميثاق المصرى لاداب السلوك المهنى يحرم الإعلان عن مكاتب المحاسبه فى جمهورية مصر العربيه كمبدأ عام فيما عدا ما يسمح به على وجه التحديد بالنسبه للدعايه على النحو الذى سيرد تفصيليا فيما بعد .

٣- يخول لفروع مكاتب المحاسبه المصريه الموجوده خارج القطر فى البلدان التى يسمح فيها الإعلان عن مكاتب المحاسبه أن تقوم بذلك فى الخارج تمشيا مع ما هو معمول به فى هذه الدول ، وفى هذه الحاله يجب أن يهدف الإعلان الى إطلاع الجمهور على خدماتهم التى يقدمونها بإسلوب موضوعى مهذب و أمين ويدعو للثقه ، ويعتبر الحصول على عملاء عن طريق الإجبار أو المضايقه أمرا ممنوعا منعا باتا .

٤- يعتبر القيام بأى عمل من الأعمال التاليه بهدف الحصول على العملاء عملا منافيا لأداب السلوك المهنى :

أ- إعطاء وعود وآمال غير صحيحه وليس لها ما يبررها بإمكانية تحقيق نتائج مرضيه .

ب- الإيحاء بالقدره على التأثير على أية محكمه أو هيئة قضائيه أو وكالة أو منظمه أو ما شابه ذلك .

جـ- التمجيد في الذات على غير أساس أو حقائق موضوعيه وعمل مقارنه مع مكاتب المحاسبه الأخرى .

د- تقديم أية بيانات من المحتمل أن تؤدى الى تضليل الشخص العادى أو تؤدى الى إستنتاجات خاطئه .

هـ- تقديم توصيات أو تزكيات .

و- الإدعاء دون سند بالخبره أو التخصص في أحد فروع المحاسبه .

٥- يجب أن لا يحاول مكتب المحاسبه الخارجي في بلد يسمح له فيها بالإعلان والذى يكون له تمثيل بصوره أو بأخرى في جمهورية مصر العربيه الحصول على ميزه عن طريق الإعلان في الصحف أو المجلات التى تصدر أو توزع في جمهورية مصر العربيه .

٦- في الحالات التى يقوم فيها مكتب محاسبه خارجي له تمثيل بصوره أو بأخرى في جمهورية مصر العربيه بالخروج على نص الفقره الخامسه يجب أن يحصل إتصال بين ممثل الإتحاد الدولى للمحاسبين IFAC في جمهورية مصر العربيه وبين ممثل الإتحاد الدولى للمحاسبين IFAC في البلد الأصلى في الإتحاد الدولى للمحاسبين الذى قام بالمخالفه للتأكد من الكيان الممثل لعضوية البلد الأصلى في الإتحاد الدولى للمحاسبين على علم بالمخالفه .

٧- كما يتبين من نص الفقره الثانيه يعتبر الإعلان عن مكاتب المحاسبه بالدعايه فقط بشرط أن تتفق مع المعايير المبنيه في الفقره التاليه .

٨- كما ذكر في الفقره الأولى فإن الدعايه مسموح بها ، ومع ذلك فإن هذه الدعايه يجب :-

أ- أن يكون الهدف منها هو إعلام الجمهور أو بعض قطاعات الجمهور المهنيه بأمور تمثل بصوره صادقه غير مضلله أو خادعه .

ب- أن تتم بصوره تتفق مع الذوق السليم .

جـ- أن تتفق مع كرامة المهنة .

د- أن تتجنب تكرار إسم المكتب أكثر من اللازم أو أى تمجيد ليس له ما يبرره للمكتب.

٩- الأمثله التاليه التى تكون فيها الدعايه مقبوله و الأمور التى يجب أخذها فى الإعتبار بالنسبه لهذا الموضوع مع مراعاة المتطلبات الحاكمه التى سبق ذكرها فى الفقره السابقه بصوره مستمره .

١٠- التعيينات و الجوائز التقديريه :

من صالح مهنة المحاسبه أن يحظى تعيين المحاسب أو قيامه بنشاط فى أمور لها أهميه محليه أو قوميه أو حصوله على جائزه تقديريه لأى جانب مميز فى المحاسب بالدعايه وأن يذكر فى النهايه عضوية المحاسب فى التجمعات المهنيه التى ينتمى اليها ، ومع ذلك يجب على المحاسب أن لا يأخذ المبادره فى إستخدام التعيينات أو النشاطات المذكوره للحصول على مزايا مهنيه شخصيه.

١١- تعيين الموظفين :

يمكن توصيل المعلومات للجمهور عن الوظائف الشاغره فعلا عن طريق أى وسيله إعلاميه تظهر فيها الوظائف الشاغره عادة ، وحقيقة كون متطلبات الوظيفه الشاغره تعطى بالضروره تفاصيل عن واحد أو أكثر من الخدمات التى يقدمها المحاسب أو مكتب المحاسبه يعتبر أمرا مقبولا ولكن يجب أن لا يتضمن الإعلام عن الوظائف الشاغره جانب ترويجى لخدمات المكتب ، كما يجب أن لا يتضمن الإعلام أى إيحاء بأن الخدمات التى يقدمها المكتب تعتبر أفضل من تلك التى يقدمها المحاسبون الأخرون نتيجة لحجم المكتب أو الإرتباطات التى يقوم بتنفيذها أو لأى سبب آخر .

وبالنسبه للمطبوعات مثل تلك الموجهة على وجه التحديد للمدارس أو أماكن التعليم الأخرى لإعلام الطلبه و الخريجين بالوظائف المتاحه فى المهنه يمكن وصف الخدمات العينيه التى يقوم المكتب بتقديمها بصوره عمليه .

وتكون طريقة التعبير فى الإعلام عن الوظائف المحاسبيه فى الأقسام المخصصه لذلك فى الصحف أكثر تحررا مما لو ظهر الإعلام عن الوظائف الشاغره فى مكان بارز فى الصحف على أساس أنه من النادر أن يستخدم عميل محتمل الإعلانات المبوبه عن طلب وظائف فى الصحف كمصدر لأختيار مستشار مهنى .

١٢- النشر نيابه عن العملاء :

يمكن للمحاسب أن يقوم نيابة عن العميل بالنشر خاصة بالنسبه للوظائف الشاغره ومع ذلك يجب أن يتأكد المحاسب أن التركيز فى النشر موجه لتحقيق الأهداف المراد إنجازها لحساب العميل .

١٣- المحاسبون الذين ينشدون وظائف أو ينشدون القيام بعمل مهنى :

يمكن للمحاسب أن يبلغ الأطراف المعنيه من خلال أى وسيله إعلاميه برغبته فى الإنضمام كشريك أو بأنه يبحث عن وظيفه لها طابع محاسبى ، ومع ذلك يجب أن لا يقوم المحاسب بالنشر عن القيام بعمل بالإشتراك بصوره قد تفسر على أن يسعى للحصول على أعمال مهنيه ، ويمكن قبول النشر عن القيام بعمل بالإشتراك فقط فى حالة ما إذا تم النشر فى الصحف المهنيه وبشرط أن لا يظهر إسم المحاسب أو عنوانه أو رقم تليفونه فى النشر .

ويمكن للمحاسب أن يكتب خطابا أو يتصل بصوره مباشره بمكتب محاسبه وهو بصدد البحث عن وظيفه أو للقيام بعمل مهنى .

١٤- الكتيبات ودليل مكتب المحاسبه :

لمكاتب المحاسبه حق إصدار ما يلى لعملائها أو لغير عملائها :

ا- إعلام واقعى مصاغ بصوره موضوعيه عن الخدمات التى يقدمها المكتب .

ب- دليل عن المكتب يتضمن أسماء الشركاء وعناوين المكتب وأسماء وعناوين مكاتب المحاسبه الأخرى التى تتعاون مع المكتب وأسماء وعناوين المراسلين .

١٥- التسجيل فى دليل أو مرجع :

يمكن لمكتب أن يسجل إسمه فى دليل أو مرجع بشرط أن لا يعتبر الدليل أو المرجع نفسه أو التسجيل فيه كإعلان ترويجى عن المسجلين فيه ويجب أن

يقتصر التسجيل على الإسم و العنوان ورقم التليفون و الوصف المهني والمعلومات الأخرى الضروريه لتمكين مستخدم الدليل أو المرجع لإجراء إتصال بالفرد أو المنظمه المدرج إسمها في الدليل .

١٦- أوراق المراسلات و اليفط :

يجب أن تكون الأوراق التي يستخدمها المحاسب الممارس العام للمهنة في المراسلات مقبوله طبقا للمعايير المهنيه وتخضع لمتطلبات القانون فيما يتعلق بأسماء الشركاء و الرؤساء وغيرهم ممن يشتركون في العمل المهني ، وأيضا فيما يتعلق بإستخدام الألقاب المهنيه و الحروف المختصره التي ترمز الى الألقاب المهنيه وكذا بالنسبه لإستخدام العلامات المميزه ، ولا يسمح بتمييز أي خدمه يقوم بها المكتب على أنها خدمه ذات طبيعه خاصه ، وينطبق نفس الوضع بالنسبه لليفط .

١٧- الكتب و المقاولات والإفضاء بحديث و المحاضرات و التحدث في الإذاعه والظهور في التليفزيون :

يمكن للمحاسبين الذين يقومون بتأليف كتب أو يكتبون مقالات في موضوعات مهنيه أن يكتبوا أسمائهم ومؤهلاتهم المهنيه مع ذكر إسم المكتب ولكن غير مصرح لهم بإعطاء معلومات عن الخدمات التي يقدمها مكتبهم .

وينطبق نفس الوضع على المحاسبين الذين يقومون بإعطاء محاضرات أو يدلون بحديث في الصحف أو في الإذاعه أو يظهرون في التليفزيون في برنامج يتعلق بموضوع مهني ، ومع ذلك فإن ما يدلي به المحاسبون أو يكتبونه يجب أن يعتبر ترويجا لأنفسهم أو لمكاتبهم وإنما يجب أن يمثل وجهة نظر موضوعيه ومهنيه خاصة بالموضوع المثار ، ويعتبر المحاسبون مسئولون عن إستخدام أقصى ما يمكنهم للتأكد من أن يظهر أمام الجمهور في النهايه يتفق مع هذه المتطلبات وقد يوحي الأدلاء بأحاديث متكررة للصحافه أو الإذاعه أو الظهور المتكرر في التليفزيون بأن الهدف من ذلك هو الترويج عن قصد لمكتب المحاسبه وفي مثل هذه الأحوال يكون من الحكمه أن يدرس المحاسب موقفه بعنايه .

١٨ - الإعلام في الصحف :

يمكن لإستخدام الصحف و المجلات المناسبه لإعلام الجمهور بتأسيس مكتب جديد أو تغيير الشركاء في مكتب محاسبه أو تغيير عنوان المكتب .

ويجب أن يقتصر الإعلام في هذه الحاله على الحقائق المجرده ويجب ان يؤخذفي الإعتبار ملاءمه منطقة توزيع الصحيفه أو المجله وعدد مرات ظهور الخبر .

١٩ - ظهور إسم المحاسب في وثيقه يصدرها العميل :

عندما يزمع العميل نشر تقرير أعده المحاسب يتعلق بنشاط العميل القائم فعلا أو يتعلق بنشاط جديد أو منظمه جديده لعميل يجب أن يأخذ المحاسب خطوات التأكد من أن موضوع التقرير المنشور لن يؤدى الى تضليل الجمهور عن طبيعة ومعنى التقرير ، وفي مثل هذه الظروف يجب أن يبلغ المحاسب العميل بضرورة الحصول على إذن مسبق منه قبل نشر الوثيقه .

ويجب أن يعطى نفس الإعتبار للوثائق الأخرى المقترح إصدارها من قبل العميل وتكون متضمنه لإسم المحاسب الذى يقوم بالعمل بصفة مهنيه مستقله ولا يمنع ما تقدم أن يقوم العميل بإدراج أسم المحاسب القانوني في التقرير السنوى للمنظمه .

وعندما يرتبط المحاسبون - في نشاط بخلاف الممارسه العامه للمهنة - بإحدى المنظمات أو يشغلون وظيفه فيها يمكن للمنظمه لإستخدام إسم المحاسب ووضعه المهني في المكاتبات و الوثائق الأخرى وفي هذة الحاله يجب أن يتأكد المحاسب أن هذه المعلومات لا تستخدم بصوره تؤدى الى ممارسا عاما للمهنة يعمل بصوره مستقله عن المنظمه .

٢٠- الكتيبات و الوثائق التى تتضمن معلومات فنيه :

يجوز لمكاتب المحاسبه أن تصدر كتيبات ووثائق تحمل إسم المكتب وتتضمن معلومات فنيه لمساعدة موظفى المكتب أو لمساعدة العملاء أو لمكاتب المحاسبه الأخرى .

ولا يجوز أن تصدر هذه الكتيبات و الوثائق لأفراد آخرين بإستثناء الأفراد الذين يطلبونها من تلقاء أنفسهم ودون سابقه الإتصال بهم لطلبها .

٢١- برامج التدريب و السمنارات :

يجوز لمكتب المحاسبه أن يدعو العملاء أو المحاسبين الممارسين العاملين للمهنة لحضور برامج تدريبيه أو سمنارات يتم عقدها لمساعدة المحاسبين ولا يجوز دعوة أفراد أخرين لحضور هذه البرامج التدريبيه و السمنارات الا إستجابة لطلبات من أفراد لم يسعى المكتب لإجتذابهم للحضور ، ولا يجب أن يحول هذا المطلب بأى صورة من الصور دون قيام المحاسبين بتقديم خدمات تدريب محاسبيه للهيئات المهنيه الأخرى أو لمكاتب المحاسبه الأخرى أو للهيئات التعليميه التى تقوم بإدارة برامج تعليميه لأعضائها أو للجمهور ، ومع ذلك يجب عدم إعطاء أهمية أكثر من اللازم لإسم المحاسب أو مكتب المحاسبه الذى يعمل به فى الكتيبات أو الوثائق التى تصدر فى هذا الشأن .

٣/٥/٦ العلاقه مع الزملاء

قبول مهام جديده :

١- غالبا ما يؤدى إتساع عمليات المنظمات الى إنشاء فروع لها أو شركات تابعه فى أماكن لا يمارس فيها مراقب الحسابات لهذه المنظمات نشاطة ، وفى مثل هذه الحالات قد يطلب العميل أو مكتب المحاسبه الواقع فى دائرته النشاط الممتد للمنظمه بالإتفاق مع العميل أن يكون المكتب بمثابة مراقب حيابات مقيم فى هذه الأماكن العمل الضرورى لإتمام المهمه .

٢- وقد تنشأ الحاجه للاحاله أيضا فى مجالات تتميز بخدمات معينه أو مهام معينه ويلاحظ أن نطاق الخدمات التى تقدمها مهنة المحاسبه فى تزايد مستمر كما أن

عمق المعرفه اللازمه لخدمة الجمهور غالبا ما تتطلب مهارات خاصه ونظرا لأنه من غير العملى لأى محاسب واحد ان تتوافر فيه الكفاءه و الخبره اللازمتين فى جميع فروع المحاسبه فإن بعض مكاتب المحاسبه قد تقرر أنه ليس من المناسب أو من المرغوب فيه أن يتوافر لدى المكتب المدى الكامل من المهارات الخاصه التى قد تكون مطلوبه .

٣- يجب على مكاتب المحاسبه أن تقتصر على القيام بالأعمال التى تتوقع أن تقوم بإنجازها بالكفاءه المهنيه المطلوبه ، وبالتالى يعتبر من الضرورى بالنسبه للمهنة بصفه عامه ومن مصالح عملائها تشجيع المحاسبين على التوصيه بالحصول على إستشاره من أولئك الذين هم على كفاءه للقيام بها عندما يكون ذلك ملائما .

٤- ومع ذلك قد يحجم مكتب المحاسبه الذى تنقصه كفاءة معينه عن أحالة العميل لمكتب محاسبه أخر تتوافر لديه الخبره المطلوبه بسبب خوفه أن ينتقل العميل كليه للمكتب الأخر و بالتالى يفقد العمل الذى يؤديه حاليا للعميل ، ومن ثم فإن العملاء قد يحرمون من فوائد إستشارات من حقهم الحصول عليها .

٥- يجب أن تكون رغبات العملاء هى العنصر الحاكم فى إختيار المستشارين المهنيين سواء أكانت تتطلب مهارات خاصه أم لا ، وتبعا لذلك يجب أن لا يحاول المحاسب بأى صوره من الصور أن يحد من إختيار العميل فى الحصول على إستشاره معينه ، وعندما يكون ملائما يجب أن يشجع المحاسب العميل على القيام بذلك .

٦- يمكن الحصول على خدمات أو إستشارات من مكتب المحاسبه الذى تتوافر لديه خبره مناسبه بطريقه أو أخرى من الطرق التاليه :

أ- عن طريق العميل :

١- بعد مناقشه مسبقه وتبادل للرأى مع مكتب المحاسبه الحالى .

٢- بناء على طلب أو توصية محدده من مكتب المحاسبه الحالى .

٣- دون الرجوع الى المحاسب الحالى .

ب- عن طريق مكتب المحاسبه الحالى مع مراعاة الحرص اللازم بشأن السريه .

٧- عندما يطلب من مكتب المحاسبه القيام بخدمات أو تقديم إستشاره ، يجب أن يستفسر مكتب المحاسبه عما إذا كان هناك العميل حاليا وسيستمر فى تقديم خدمات مهنيه للعميل يجب مراعاة الإجراءات المبنيه فى الفقرات (من ٨ الى ١٣) وإذا كانت المهمه ينتج عنها أن يحل مكتب المحاسبه محل المكتب الحالى يجب إتباع الإجراءات المبنيه فى الفقرات (من ١٤ الى ٢٥) .

٨- يجب على مكتب المحاسبه المحال اليه عميل من مكتب محاسب أخر أن يقتصر خدماته الى العميل على المهمه المحدده التى تلقاها من المكتب الذى يقوم بالعمل فى الوقت الحالى أو على المهمه التى يطلبها العميل ما لم يطلب العميل خلاف ذلك ، كما يجب أيضا على مكتب المحاسبه المحال عليه العميل إتخاذ الخطوات المنطقيه لتدعيم علاقة العميل بمكتب المحاسبه الحالى ، كما يجب على مكتب المحاسبه المحال عليه العميل أن يوجه أى نقد للعمل الذى قام به المكتب الحالى بدون أن تعطى للمكتب الأخير فرصة لتوفير جميع المعلومات المرتبطه .

٩- يجب على مكتب المحاسبه المحال اليه العميل عندما يطلب منه العميل القيام بمهمة تختلف بوضوح عن تلك التى يتم تنفيذها بواسطة مكتب المحاسبه الحالى أو تختلف بصوره مميزه عن المهمه الأوليه التى أحيلت لمكتب المحاسبه من مكتب المحاسبه الحالى أو من العميل يجب على المكتب الأول إعتبار ذلك كطلب مستقل لتقديم خدمات أو لإستشاره قبل أن يقبل المكتب الجديد القيام بأى مهمة من هذا النوع يجب عليه أن ينصح العميل بالإلتزام المهنى الذى يقع على المكتب بضرورة الإتصال بالمكتب الحالى الذى يخدم العميل وان يقوم على الفور بالإتصال بالمكتب الأول ويبلغه بما أفصح عنه العميل وطبيعة المهمه المطلوبه ، ومن المفضل أن يتم الإتصال كتابة .

١٠- وفى بعض الأحوال قد يصر العميل على عدم إبلاغ مكتب المحاسبه الحالى ، وفى هذه الحاله يجب على مكتب المحاسبه الذى يلجأ اليه العميل أن يزن الأسباب التى يبديها العميل وما لإذا كانت تعتبر أسبابا منطقيه أم لا ، وفى غياب

ظروف خاصه فإن مجرد رفض العميل الإتصال بمكتب المحاسبه الحالى لا يعد سببا كافيا .

١١- يجب على مكتب المحاسبه الذى يلجأ اليه العميل :

ا- أن يلتزم بالتعليمات التى يتلقاها من مكتب المحاسبه الحالى أو من العميل الى المدى الذى يتعارض مع المتطلبات القانونيه المرتبطه بالعميل أو غيرها من المتطلبات .

ب- التحقق الى أبعد مدى ممكن من أن مكتب المحاسبه الحالى يبقى على علم بالطبيعه العامه للعمل الذى مكتب المحاسبه المحال اليه العميل بتنفيذه .

١٢- عندما يكون هناك مكتبان محاسبيان يقومان بتأدية خدمات مهنيه مثل مراجعه أوخدمات ضريبيه تبعا لطبيعة تبعا لطبيعة المهمه التى يتم القيام بها .

١٣- عندا يكون ملائما يمكن لمكتب المحاسبه الحالى بالإضافه الى إصدار تعليمات تتعلق بالعمل المحال لمكتب محاسبه آخر وان يتعاون معه جميع الطلبات التى يتلقاها منه للمعاونه .

١٤- الحلول محل مكتب أخر :

حق أصحاب الملكيه فى المنظمات فى إختيار مستشاريهم المهنيين وفى غيرهم إذا رغبوا فى ذلك هو حق طبيعى لا يمكن المنازعه فيه .

١- بينما يكون من الضرورى حماية المصالح المشروعه لأصحاب الملكيه فإنه من المهم أيضا عندما يطلب من المحاسب الممارس العام للمهنة أن يحل محل مكتب محاسبه أخر أن تكون لديه الفرصه ليتحقق من أنه توجد أسباب مهنيه لعدم قبول المهمه ، ولا يمكن تحقيق ذلك بصورة فعاله دون الإتصال المباشر بمكتب المحاسبه الحالى ، وفى حالة عدم وجود طلب محدد من مكتب المحاسبه الذى يلجأ اليه العميل يجب أن يتطوع مكتب المحاسبه الحالى بأى معلومات عن نشاطات أو شئون العميل .

٢- ويوفر الإتصال لمكتب المحاسبه التحقق مما إذا كانت الظروف و الأحوال التى يقترح فيها إجراء تغيير فى مكتب المحاسبه الذى يقوم بالمهمه هى ظروف

واحوال يمكن معها قبول المهمه على أسس سليمه وأيضا ما إذا كانت لديه رغبه في القيام بالمهمه ، وبالإضافه الى ذلك فإن مثل هذه الإتصالات تساعد على الحفاظ على العلاقات الطيبه التي يجب أن تسود بين مكاتب المحاسبه التي يعتمد عليها العملاء للحصول على خدمات ومساعدات مهنيه .

٣- يتوقف المدى الذى الذى يمكن فيه لمكتب المحاسبه الحالى أن يناقش شئون العميل مع المكتب المرشح على :

أ- ما إذا كان قد تم أخذ اذن العميل على ذلك و / أو .

ب- المتطلبات القانونيه المتعلقه بالإفصاح عن ذلك إن وجدت .

٥- يجب أن يعالج مكتب المحاسبه المقترح المعلومات التى تعطى له مكتب المحاسبه الحالى بأقصى درجات السريه وأن يعطى الوزن المناسب لهذه المعلومات .

٦- على سبيل المثال قد تبين المعلومات التى يعطيها مكتب المحاسبه الحالى للعميل أن الأسباب الظاهريه لتغيير المكتب لا تتفق مع الحقائق ، وقد تكشف هذه المعلومات عن إقتراح تغيير المكتب راجع الى أن مكتب المحاسبه الحالى تمسك بموقف سليم لا يرضى العميل و أنه قام بواجباته بصفته مكتب محاسبه مهنى بالرغم من معارضة أو مراوغه العميل فى موقف نشأت فيها خلافات هامه على المبادئ أو الإجراءات بين مكتب المحاسبه الحالى و العميل .

٧- ومن ثم فإن الإتصالات بين الأطراف تخدم ما يلى :

أ- حمايه مكتب المحاسبه من قبول مهمة فى ظروف لا تكون فيها كل الحقائق المرتبطه بالمهمه معروفه .

ب- حماية الأقليه من أصحاب ملكيه المنظمات التى قد لا تكون على علم بالظروف التى يقترح فيها التغيير .

جـ- حماية مصالح مكتب المحاسبه الحالى عندما يكون التغيير المقترح قد نشأ أو عباره عن محاولة للتداخل فى التطبيق السليم لواجبات المحاسب الحالى بصفته مهنيا مستقلا .

٨- قبل قبول مهمة ترتبط بعمل مهني متكرر يقوم به حتى الأن محاسب أخر ممارس عام للمهنة ، ويجب على مكتب المحاسبه المرشح :

ا- التأكد من أن العميل المنتظر قد أخطر المحاسب الموجود من قبل بالتغيير المقترح أو أعطاه إذنا ، من المفضل أن يكون كتابة ، بأن يناقش شئون العميل بحرية كامله مع المحاسب المقترح .

ب- بعد أن يقتنع بالإجابه التى يتلقاها من العميل المقترح يحصل على إذن بالإتصال بالمحاسب القائم بالعمل حاليا ، وإذا رفض هذا الإذن أو لم يعط الإذن المشار إليه تحت (ا) بعاليه ، ويجب على مكتب المحاسبه المقترح فى غياب ظروف استثنائيه يتوافر عنها معلومات كامله ، وما لم يحصل على إقتناع عن المعلومات الضروريه بوسائل أخرى أن يمتنع عن قبول المهمه .

جـ- عند الحصول على الإذن يسأل مكتب المحاسبه الحالى من المفضل كتابة :

١- أن يوفر معلومات عن أى أسباب مهنيه يجب أن تكون معروفه قبل تقرير ما إذا كان يتم قبول المهمه أم لا ، وإذا كانت هناك أمور كذلك .

٢- لتوفير جميع التفاصيل الضروريه حتى يمكنه الوصل الى قرار .

٩- يجب على مكتب المحاسبه الحالى عندما يتلقى الرساله المشار إليها فى الفقره (جـ) فى البند السابق أن :

ا- يجيب ، من المفضل كتابه مبينا ما إذا كانت هناك أسباب ليرفض مكتب المحاسبه المقترح القيام بالمهمه .

ب- ما إذا كانت هناك أسباب أو أمور أخرى يجب الإفصاح عنها ، والتأكد من أن العميل قد أعطى إذنا بالسماح بإعطاء تفاصيل عن هذه المعلومات للمحاسب المقترح وإذا لم يتم الحصول على إذن يجب على مكتب المحاسبه الحالى أن يقرر هذه الحقيقه للمحاسب المقترح .

جـ- عند إستلام الإذن من العميل ، يفصح عن جميع المعلومات التى يحتاجها المحاسب المقترح حتى يكون بإمكانه أن يقرر ما إذا كان يقبل المهمه أم لا ،

وأن يناقش بحريه مع المكتب المقترح جميع الأمور المرتبطه بالمهمه التي يجب أن يكون المكتب المقترح على درايه بها .

١٠- إذا لم يتسلم مكتب المحاسبه المقترح إجابة من مكتب المحاسبه الحالى خلال فترة معقوله ولم تكن هناك أسباب تدعوه للإعتقاد بأن هناك ظروفا إستثنائيه تحيط بالتغير المطلوب ، ويجب ان يحاول مكتب المحاسبه المرشح أن يرسل خطابا آخر يذكر به أن هناك إفتراضا بأنه ليس هناك سبب مهنى بأن المهمه يجب أن لا تقبل وأن النيه تتجه الى قبول المهمه .

١١- حقيقة أنه قد تكون هناك أتعاب مستحقه لمكتب المحاسبه الحالى لا يعتبر سببا مهنيا لعدم قيام مكتب محاسبه آخر بقبول المهمه .

١٢- يجب أن يقوم مكتب المحاسبه الحالى على الفور بتحويل جميع الدفاتر والأوراق الخاصه بالعميل التى تكون مطلوبه بعد تغيير المكتب الى مكتب المحاسبه الجديد ما لم يكن مكتب المحاسبه السابق حقوق قانونيه تخوله حق حجز الدفاتر و المستندات .

٣/٥/٦ هل التعارضات المرتبطه بسلوكيات المهنة Incompatible Occupations

١- غالبا ما يخدم المحاسبون القانونيون مصالح متعدده بأوضاع مختلفه ، ويجب أن يبرهنوا على موضوعيتهم فى ظروف مختلفه ، حيث يقوم المحاسبون القانونيون الممارسون العامون للمهنة بمراقبة حسابات عملائهم ، ويقدمون خدمات ضريبيه وغيرها من الخدمات الإستشاريه للإداره ، كما يقوم محاسبون أخرون بإعداد القوائم الماليه للمنظمات التى يعملون فيها ، ويقومون بخدمات المراجعه الداخليه ، كما يخدمون فى مجال الإداره الماليه فى الصناعه و التعليم والحكومه ، كما يقوم المحاسبون بتعليم وتدريب من يرغبون فى تأهيل أنفسهم للدخول فى المهنة ، وبغض النظر عن الخدمات أو الأوضاع فإنه يتعين على المحاسبين مراعاة الأمانه فى عملهم ، و المحافظه على الموضوعيه وتجنب اخضاع تقديرهم للأمور لاحكام الأخرين .

٢- من وقت لآخر قد يصادف المحاسبون سواء أكانوا من المحاسبين القانونين الممارسين العامين للمهنة أم من المحاسبين الذين يعملون فى القطاع العام أو الخاص مواقف ينشأ عنها تعارض مصالح ، وقد تنشأ هذه التعارضات بصوره متنوعه ومتعدده تتراوح بين حالات المشاكل البسيطه نوعا ما وحالات الغش الخطيره وما يشبها من النشاطات غير القانونيه ،وليس الهدف هنا إعطاء قائمة تفصيليه مبوبه بالمواقف المحتمله التى قد تنطوى على تعارض مصالح حيث أن يكون المحاسب على وعى بإستمرار ومتيقظا للعوامل التى تؤدى الى تعارض فى المصالح ، ويجب أن نأخذ فى الإعتبار أن مجرد الخلاف النزيه فى الرأى بين المحاسب وطرف أخر لا يعتبر فى حد ذاته مشكلة متعلقة بأداء السلوك المهنى ، ومع ذلك فإن العوامل والظروف فى كل حالة تحتاج الى تقصى من قبل الأطراف المعنيه .

٣- ومع ذلك فإنة من المتعارف عليه أنه يمكن حدوث عوامل معينه عندما تتعارض مسئوليات المحاسب فى إحدى المنظمات مع طلبات داخليه أو خارجيه من نوع أو أخر ، ومن ثم :

- قد يكون هناك خطر بحدوث ضغط من مشرف أو مدير أو شريك مستبد أو تكون هناك علاقه أسريه أو شخصيه تؤدى الى نوع من الضغط على المحاسبين ، يجب عدم تشجيع العلاقات أو المصالح التى يمكن بالسالب أو تشوب أو تهدد أمانة المحاسب وموضوعيته .
- قد يطلب من المحاسب أن يتصرف بصوره لا تتفق مع المعايير المهنيه و/ أو المعايير الفنيه .
- قد يحدث ما يؤدى الى إثارة سؤال يتعلق بتقسيم المحاسب لولائه بين صاحب العمل وبين معايير السلوك المهنى .
- قد يحدث التعارض عندما يتم نشر معلومات مضلله فى صالح صاحب العمل وقد تكون أو لا تكون هناك منفعه للمحاسب نتيجه لهذا النشر .

✪ تتضمن مسؤليات الإداره الإحتفاظ بسجلات محاسبيه وضوابط داخليه كافيه ، وإختيار وتطبيق السياسات المحاسبيه وحماية أصول المنظمه على النحو الذى تقصر به إرشادات و معايير المراجعه فى مجال أهداف ونطاق مراجعة القوائم الماليه ، وقد يجد المحاسب الموظف فى منظمه نفسه فى موقف تعارض من منطلق إدراكه لهذه المسئوليات و بالتالى محاولة تنفيذ وتطبيق أقصى ما تمليه المعايير الممكنه للتحقق من أن صاحب العمل لديه الخدمه المحاسبيه المطلوبه و الضوابط الداخليه اللازمه .

✪ وعلى نحو مشابه نجد إرشادات المراجعه الدوليه تبرز من بين الإرشادات الأخرى السريه و الموضوعيه و الأمانه و الكفاءه المطلوبه عند الإحتفاظ بالسجلات الإداريه ، وأيضا أهداف (وجوانب القصور الذاتى) فى الرقابه الداخليه ، وأن "مسئولية منع وإكتشاف الغش تقع على عاتق الإداره " و بالتالى يجب على المحاسب الذى يعمل فى أحد المنظمات أن يبحث فى تنفيذ الأساليب والضوابط المطلوبه لمنع الغش و / أو الأخطاء وقد يقابل تعارض مصالح عند تحديد من يبلغه بإكتشافات معينه يصل إليها .

٤- عند تطبيق معايير السلوك المهنى قد يقابل المحاسبون مشاكل فى تحديد السلوك اللاخلاقى أو التعارض السلوكى ، عندما يواجه المحاسبون (سواء أكانوا ممارسين عامين للمهنة أو يقومون بوظائف محاسبه فى المنظمات) مسائل سلوكيه هامه ، يجب أن يتبعوا السياسات المعمول بها فى الشركه أو المنظمه التى تمثل رب العمل للبحث عن حلول لمثل هذا التعارض ، وإذا لم تؤدى هذه السياسات الى حل التعارض السلوكى يجب أن يؤخذ فى الإعتبار ما يلى :

✪ فحص مشكلة التعارض مع المشرف المباشر ، وإذا لم يتم حل المشكله مع المشرف المباشر وقرر المحاسب أن يبحث المشكله مع المستوى الإدارى التالى، يجب أن يبلغ المشرف المباشر بالقرار ، وإذا ظهر أن المشرف متورط فى مشكلة التعارض ، يجب أن يثير المحاسب المشكله فى المستوى الإدارى التالى .

وعندما يكون المشرف المباشر هو العضو المنتدب (أو في وظيفة مماثله) فإن المستوى الأعلى قد تكون اللجنه التنفيذيه أو مجلس الإداره أو لجنه الإداره او الشركاء المالكين للمنظمه أو لجنة الإداره أو الجمعيه العامه للمساهمين .

- الحصول على إستشاره أو نصيحه على أن تكون في طي الكتمان من مستشار مستقل أو من الهيئه المنوط بها المحافظه على كيان مهنة المحاسبه للتفاهم على مسار التحرك الممكن .
- إذا كانت التعارضات لا زالت موجوده بعد إستنفاذ جميع مستويات الفحص الداخلي ، ولا يكون المحاسب أمام المحاسب من سبيل وكملاذ أخير في الأمور الهامه (الغش مثلا) سوى الإستقاله من المنظمه المعنيه التي تمثل صاحب العمل، وتقديم مذكره إحاطه لممثل ملائم لهذه المنظمه .

٥- وبالإضافه الى ما تقدم فإنه قد يكون من الضروري إعداد تقرير في الأمور الخطيره لأجهزة خارجيه مثل مصلحة الشركات أو هيئة سوق المال أو هيئة الإستثمار أو أي جهات خارجيه رقابيه معنيه بالأمر .

الفصل السادس
متطلبات وضوابط
ميثاق آداب وسلوكيات المهنة

مقدمة

يهدف ميثاق آداب وسلوكيات المهنة إلى ضبط تصرفات وآداء المحاسبين القانونيين ، ولا شك فأن غالبية هؤلاء المحاسبين يتوافر لديهم -كمهنيين - الرغبة فى التصرف بمستويات رفيعة تسهم فى تنمية سمعة طيبة لمهنة المحاسبة .

وبغض النظر عن الميول الذاتية للمحاسبين ، إلا أن الضغوط الكبيرة على مهنة المحاسبة القانونية وإحتمالات الدعاوى القضائية التى يمكن رفعها على هؤلاء المحاسبين قد أدى إلى عدم مقدرتهم على ضبط أنفسهم بإسلوب يتمشى مع دليل آداب وسلوكيات المهنة .

رغماً عن عدم صدور تشريعات بهذا الصدد إلا أن الأمر يتحتم عليه صدور قرارات مهنية تهدف إلى وضع قواعد تدعم ضبط أمور المهنة ذاتياً مع وضع سبل لتأديب المخالفين لتلك القواعد ، وبالتالى حث مكاتب المحاسبة القانونية على ضبط وتحسين جودة آداء عملية المراجعة بشكل أكثر فعالية .

ومن هنا يتحتم إنشاء قسم خاص بشئون مكاتب المحاسبة المهنية فى التنظيم المهنى المقترح تهتم بإصدار مجموعة من معايير آداء وسلوك مكاتب المحاسبة القانونية ، وإجراءات الرقابة على جودة عمل مكاتب المراجعة بواسطة مكاتب أخرى تدخل فى إشراف هذا القسم .

يهتم هذا الفصل بوضع متطلبات وضوابط ميثاق آداب وسلوكيات المهنة موضع التنفيذ ، وتأسيساً على ذلك ينقسم هذا الفصل إلى النقاط التالية : -

١/٦/٦ الإلتزام بتطبيق المتطلبات السلوكية والمعايير الفنية .

٢/٦/٦ معايير الرقابة على جودة الآداء.

١/٦/٦ الإلتزام بتطبيق المتطلبات السلوكية والمعايير الفنية.

يحترم معظم المحاسبين المتطلبات السلوكية في المهنة ويلتزمون بالمعايير الفنية التي يخضعون لها دون حاجة لإجبار أو النص على عقوبات ، ومع ذلك فثمة حالات يتم فيها تجاهل المتطلبات السلوكية أو يخفق فيها المحاسبون في مراعاه المعايير الفنية أما عن خطأ أو عدم مراعاه الحرص المهني أو نقص الفهم . ومن صالح المهنة ومن مصلحة أعضائها أن يكون الجمهور على ثقة كاملة بأن تجاهل المتطلبات السلوكية أو الإخفاق في تطبيق المعايير الفنية لايمر دون تحقيق وإنه يتم إتخاذ الإجراءات التأديبي المناسب إذا لزم الأمر .

وفي حالة الإتهام يجب على العضو أن يقدم البرهان على أن سلوكة في نطاق المتطلبات السلوكية وأن يقدم التبرير لخروجة عن المعايير الفنية ، أن تجاهل الإمتثال للمتطلبات السلوكية أو الإخفاق في تطبيق المعايير الفنية ربما يشكل سلوكاً خاطئاً يتطلب المسائلة التأديبية .

عند تلقي شكوى عن مخالفة أحد أعضاء المهنة لنصوص ميثاق آداب السلوك المهني يجب أن تجرى تحقيقات لإتخاذ قرار بشأن الوقائع ، وإجراء المحاكمة التأديبية ، فإذا أقيم الدليل على المخالفة تصدر العقوبات ضد العضو المخالف .

وتتمثل الإجراءات التي تستخدم لإدارة الإجراء التأديبي في الآتي : -

١- يتم التحقيق في الشكوى المقدمة ضد عضو المهنة بمعرفة لجنة تشكل لهذا الغرض .

٢- إذا كانت نتيجة التحقيق :

أ- عدم وجود أدلة كافية عن مخالفة نصوص الميثاق ترفض الشكوى .

ب- وجود أدلة كافيه عن مخالفة الميثاق تحال الشكوى إلى مجلس تأديب لمحاكمة العضو .

٣- على مجلس التأديب الذي يتولى المحاكمة أن يديرها على نحو يتطابق مع ما هو مستخدم في إجراءات المحاكم وعليه أن يقرر ما إذا كان هناك سلوك مهني

خاطئ أم لا ، ويقرر العقوبة إذا لزم الأمر ، ويجب أن يتم تشكيل مجلس التأديب بصورة تكفل حياده وإستقلالة .

٤- يعاقب العضو المخالف بأحد الجزاءات الآتية وفقاً لظروف كل حالة حسبما يرى مجلس التأديب :

أ- الإلزام بتلقى تعليم مهنى إضافى و / أو مستمر .

ب- الإنـــذار .

ج- اللـــوم .

د- الوقف عن العمل مدة لا تتجاوز سنتين .

هـ- شطب الإسم من جدول النقابة .

٥- تخضع قرارات مجلس التأديب للإستئناف ويعرض الإستئناف أمام مجلس آخر يتم تشكيلة بصورة تكفل حياده وإستقلاله .

يتعين أن يتضمن القانون الداخلى للتنظيم المهنى ضوابط تأديبية تلقائية وذاتية من شانها أن تؤدى إلى تعليق العضوية المؤقت أو إنهاء العضوية بدون إجراء جلسات إستماع لوجهه النظر فى بعض الحالات .

يتم إصدار تعليق العضوية حين تتلقى سكرتارية المجمع إخطاراً بوجود حكم أو فرض إدانه وتجريم على العضو عن :

- إرتكاب جريمة تستحق عقوبة السجن لمدة تزيد عن سنة واحدة .
- تعمد عدم القيام بإستيفاء أى إقرار ضريبى يتعين على العضو تقديمة طبقاً لما يقتضية نص القانون .
- إعداد إقرار ضريبى يتضمن إحتيال وتزوير عن العضو أو لصالح العميل .
- مساعدة الممول على إعداد وتقديم إقرار ضريبى بالإستناد إلى حسابات ومستندات مصطنعة ومزيفة .

بينما يحدث إنهاء العضوية عندما يستنفد العضو كافه طرق التقاضى القانونية على هذا الحكم أو التجريم .

من هنا يتضح أن التنظيم المهني للمحاسبين القانونيين يتعين عليه وضع إجراءات معينة لتأديب أعضائه وكذلك مكاتب المحاسبة المنتخبة لقسم شئون مكاتب المحاسبة القانونية ، ويتراوح تأديب العضو من اللوم حتى الفصل من العضوية ، وقد يؤثر قرار المجمع على تصرفات مجلس المحاسبين القانونيين للجهه التي يزاول فيها المحاسب عملة .

أما بالنسبة لإجراءات تأديب مكاتب المحاسبة القانونية فتتم بواسطة قسم مكاتب المحاسبة التابع للتنظيم ، كما يحق لأي جمعية أو مجلس محاسبة محلي رفع دعوى تأديب مكتب المحاسبة المخالفة لقواعد وتعليمات هذه الجهات أو بناء على توصيات اللجنة المحلية لفحص آداء عمل مكاتب المراجعة ، وتتضمن أهم القرارات التأديبية ضد مكاتب المحاسبة ما يلي :

- زيادة الفحص الدوري لآداء مكتب المحاسبة بواسطة زملاء المهنة .
- مطالبة المكتب بعمل اللازم لتصحيح المخالفات .
- اللوم أو الحد من نطاق نشاط المكتب .
- فرض عقوبات ماليه .
- إيقاف عضوية المكتب في الجمعية المحلية أو المجمع لفترة محددة .
- فصل المكتب من عضوية الجمعية المحلية أو المجمع .

٣/٦/٦ معايير الرقابة على جودة الأداء. Quality Control Standards

توفر معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ودليل آداب وسلوكيات مهنة المحاسبة إرشادات للمراجعين الفرديين الذين يأملون في آداء عملهم مستوى جودة مرتفع ، والتمسك بشكل وثيق بمعايير السلوك المهنيه ، إلا أن ذلك يجب أن يحدث سواء عند مستوى مكتب المحاسبة القانوني أو عند المستوى الفردي على حد السواء .

لمساعدة مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في تحقيق هذا الهدف قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام ١٩٧٩ بتكوين معايير للرقابة على جودة الآداء من خلال إصدار نشرة عن معايير الرقابة على الجودة برقم (١)

المعروفة بعنوان نظام الرقابة على جودة آداء مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية System Of Quality Control Of ACPA Firm، تلك النشرة قامت بتحديد تسعة عناصر للرقابة على جودة الآداء ، كما قامت بشرح الغرض من كل من تلك العناصر .

تعتبر تلك العناصر التسعة للرقابة على الجودة مترابطة ومتبادلة التأثير على سبيل المثال فأن سياسة التعيين للمكتب تؤثر على جودة تخصيص الأفراد على عمليات المراجعة ، كما أن كفاءه الأفراد تؤثر على ممارسة المكتب المرتبطة بالإسترشاد برأى الأخرين والأشراف ، ويجوز لسياسات وإجراءات الرقابة على الجودة التى يختارها مكتب المحاسبة القانونى أن تتغير وتختلف حسب حجم المكتب ، وهيكلة التنظيمى وطبيعة ونوع مهام المراجعة والخدمات الأخرى التى تقدم للعملاء .

من هنا تعتبر جودة خدمات المراجعة التى يقوم المكتب بآدائها تعتمد على مجموعتين من المعايير هما : معايير المراجعة لكل تعاقد ومعايير الرقابة على جودة مزاولة المكتب لعمليات المراجعة ككل .

وقد عرفت معايير الرقابة على جودة الآداء التصرفات والسلوك الحسن فيما يتعلق بمهام مكاتب المحاسبة القانونية ، ويتعين أن يخضع كل مكتب من مكاتب المحاسبة القانونية – الأعضاء – مرة على الأقل كل ثلاث سنوات لدراسة عن نوعية آدائة لمعرفة ما إذا كان المكتب يحتفظ بأنظمة ملائمة للرقابة النوعية Quality Control أى الرقابة على الجودة ويطبقها أم لا ، فمن مسئولية كل مكتب وجود سياسات وإجراءات مناسبة لحجم المكتب وطبيعة نشاطة تهدف إلى التأكيد من الإلتزام بمعايير المراجعة عليها عند آدائة لخدماتة ، ويجب تبليغ تلك السياسات والإجراءات – عادة كتابياً – إلى موظفى المكتب .

ويلاحظ أن معايير المراجعة المتعارف عليها تتعلق باداء كل عملية مراجعة ، بينما تتعلق معايير الرقابة النوعية بكيفية ممارسة المكتب كوحده لاعماله المهنية ، وعلى ذلك فهناك ارتباط بين معايير المراجعة المتعارف عليها و معايير الرقابة النوعية ، ولذلك فان سياسات و اجراءات الرقابة النوعية التى يتبناها المكتب قد تؤثر على أداء أى عملية مراجعة فردية وقد تؤثر على اداء المكتب فى مجموعة .

وقد تم تحديد عدد من العناصر التي يجب ان يأخذها مكتب المحاسبة في الاعتبار عند تصميم نظام الرقابة النوعية التي تغطي عمليات المكتب وهي :-

١-الاستقلال .

٢-تخصيص العاملين بالمكتب على وظائف مهمه المراجعة .

٣-الاسترشاد براى الاخرين .

٤-الاشراف .

٥-التوظيف .

٦-تنمية وتطوير القدرات المهنية .

٧-الترفيع والترقية في الوظيفة .

٨-قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين .

٩-التفتيش و الفحص الدوري لبرامج الرقابة على جودة الاداء .

وهذه العناصر ليست مستقلة اومنفصلة بعضها عن بعض ،بل هناك علاقات متداخلة فيما بينها ، مثل العلاقة بين سياسات التوظيف وأثرها على الترفيع والترقية وإجراءات تطوير وتنمية المهارات المهنية لموظفي المكتب ، وبجانب ذلك يعتمد طبيعة وشمول سياسات وإجراءات الرقابة على الأداء بمكتب المحاسبة على حجم المكتب وطبيعة ونوع مهام المراجعة والخدمات الأخرى التي يقدمها لعملائه ، وتنظيمه الإداري ومدى المنافع التي يحققها المكتب نظير نفقات وضع وتطبيق إجراءات الرقابة اللازمة .

وفيما يلي عرض العناصر السابقة لمعايير جودة آداء مكاتب المحاسبة القانونية:-

١ - الإستقلال Independence

يحمل ذلك المفهوم نفس مدلولة إستقلالية المحاسب القانوني الفرد ، ويهدف شمولة ضمن معايير الرقابة على جودة آداء مكاتب المحاسبة إلزامها بوضع سياسات وإجراءات لتنفيذ قواعد الإستقلال الواردة في دليل وميثاق آداب وسلوك المهنة ، وتتضمن تلك السياسات ما يلي :-

- مراقبة مدى إلتزام مكاتب المحاسبة بسياسات وإجراءات الإستقلال .

- تأكيد إستقلالية مكتب المحاسبة فى آداء مهمة المراجعة (شكلاً) .
- مطالبة كافه أعضاء المكتب بالإلتزام بقواعد الإستقلالية ، عن طريق توزيع قائمة على جميع محاسبى المكتب الفنيين بأسماء عملاء المكتب ويطلب منهم التوقيع بأنه ليس لأحد فيهم مصلحة مالية فى تلك الشركات أو أن أحد من أقاربهم يشغل وظيفة رئاسية مهمة فى تلك الشركات .

٢- تخصيص وتوزيع موظفى المكتب Assignment Of Personal

حيث يجب توزيع موظفى المكتب الفنيين على مختلف العمليات بعد أن يؤخذ فى الإعتبار مدى توافر الخبرة المهنية والكفاءة الفنية والمعرفة لديهم عند آداء الوظائف المختلفة لمهمة المراجعة . ويجب أن تتضمن سياسات وإجراءات الشركة فى هذا الخصوص ما يلى : -

-تحديد إحتياجات كل مهمة مراجعة من المحاسبين .
-تحديد الشخص المسئول عن توزيع الوظائف اللازمة لتأديه كل مهمة مراجعة .
-تخطيط إحتياجات مكتب المحاسبة من الموظفين .
- جدول الأعمال وإعداد موازنة الوقت لتحديد إحتياجات كل مهمة مراجعة من الموظفين .

٣ - الإسترشاد برأى الغرين Consulatation

يجب تشجيع موظفى المكتب الفنيين على الإستفادة من خبرات ومعلومات زملائهم فى المكتب نفسه بالإستفسار منهم عن أى موضوع يحتاجون فيه إلى نوع من المشورة الفنية .

وقد تشير سياسات مكاتب المحاسبة إلى ضرورة رفع الأمر إلى شخص أو أشخاص مختصين ذوى خبرة ومعرفة كافيه للبت فى حل قضايا ومشاكل محاسبية أو مراجعة معينة ، كما يتطلب هذا المعيار من مكاتب المحاسبة القانونية توفير مكتبة فنية خاصة بموظفية .

٤- الإشـــراف Supervision

يجـب أن تخضـع كافـه أعمـال مكتـب المحاسـبة للإشـراف الجيـد علـى كافـه مستوياتة ، ويتطلب هذا المعيار ضرورة تخطيط كل مهمة مراجعة إبتداء من تخصيص الموظفـين علـى المهمـة والحصـول علـى معلومـات عامـة عـن العميـل و إعـداد الإستراتيجية العامة لأداء المهمة ، هذا بجانب فحص كافة أوراق المراجعة والتقارير والقوائم المالية والجداول .

ويتعين فحص ودراسة أوراق المراجعة للتأكد بطريقة معقولة من إلتزام جميع أعضاء المكتب الفنيين بمعايير الرقابة النوعية الموضوعة .

٥ - التعيـيـــن والتوظيف Hiring

يجب أن يضع مكتب المحاسبة سياسة محددة وكفاءات لابد من توافرها فى الموظفين الجدد ، حتى يضمن تحقيق حد أدنى لمستوى جودة المبتدئين ، كما يجب وضع حـد أدنى لمستوى الخبرة اللازمة لدى المتقدمين لشغل وظائف فى مستويات عُليا ، ولا يجب أن يغفل مكتي المحاسبة خلفية وتأريخ هؤلاء الموظفين لشغل الوظائف .

٦ - تنمية وتطوير القدرات المهنية Professional Development

يتطلب هذا المعيار أن تضع مكاتب المحاسبة القانونية سياسات وإجراءات تكفل حصول الموظفين الفنيين بالمكتب على الخبرة الكافية خلال تطور مراحل عملهم بالمكتب .

حيـث يتطلـب وضـع إجـراءات وبرامـج التعليـم المسـتمر Continuing Professional Education أثناء عمل الموظفين بالمكتب ، أو التدريب خلال الآداء On - The - Job - Training والمحاضرات والإشتراك فى المناقشات التى تعقب تلك اللقاءات ، وقد يقوم المكتب بتوزيع نشرات على موظفى المكتب بكل تطورات جديدة فى مجال المحاسبة والمراجعة .

منهجية البحث فى إعداد مشروع آداب وسلوكيات مهنة المحاسبة :

روعى فى إعداد مشروع آداب وسلوكيات مهنة المحاسبة الإسترشاد بما جاء بمشروع ميثاق السلوك المهنى الذى أعده International Federantion Of Accountants (IFAV) لتحقيق تجانس وتوافق مهنة المحاسبة على الصعيد الدولى .

وذلك بالإضافة إلى القيام بدراسة تحليلية مقارنة لمواثيق السلوك المهنى على مستوى المنظمات الدولية الأخرى وأيضاً على مستوى المنظمات القومية فى كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وما صدر من تشريعات وتوصيات سابقة فى هذا الشأن بجمهورية مصر العربية .

ما يتضمنة ميثاق آداب وسلوكيات مهنة المحاسبة

رأينا أن ميثاق آداب وسلوكيات المهنة يجب أن يبدأ بتحديد نطاق سريانة وفة هذا الصدد كان لابد من التعرض لتعريف المحاسبة الذى يخضع لآداب وسلوكيات المهنة .

ونظراً لأن المبادئ العامة لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة يجب أن تنبثق من وتتسق مع خصائص وأهداف المهنة كان من الطبيعى أن نتناول فى صدر الميثاق خصائص وأهداف مهنة المحاسبة وقد تم التركيز على المصلحة العامة نظراً لأن إحدى السمات العامة المميزة لمهنة المحاسبة هى الإلتزام بمسئولياتها قبل الجمهور كما أن العامل المؤثر بدرجة كبيرة فى معايير مهنة المحاسبة هو المصلحة العامة ، كما تم إيضاح المتطلبات الأساسية لتحقيق أهداف مهنة المحاسبة .

ويحدد الميثاق المبادئ الأساسية أو المتطلبات المسبقة التى يجب على أعضاء مهنة المحاسبة أن يأخذوها فى الإعتبار وهى :-

-الأمانة .

-الموضوعية والإستقلال .

-الكفاءة المهنية والعناية الواجبة .

-السـرية .

النشاطات التى تتعارض مع الممارسة العامة لمهنة المحاسبة

١- يجب على المحاسب الممارس العام للمهنة أن لا يمارس فى نفس الوقت أى عمل أو حرفة أو نشاطات أخرى تشوب أمانتة أو موضوعيتة أو إستقلالة أو السمعة الطيبة للمهنة وبالتالى تتعارض مع الممارسة العامة لخدمات مهنة المحاسبة .

٢- تغطى خدمات الممارسة العامة لمهنة المحاسبة مدى واسعاً من النشاطات يشمل المحاسبة ، والمراجعة ، والضرائب ، والإستشارات الإدارية ، وخدمات الإدارة المالية ، ولا يعتبر القيام بأداء إثنين أو أكثر من هذه الأنواع من الخدمات فى نفس الوقت عملاً يشوب الأمانة أو الموضوعية أو الإستقلال فى حد ذاتة .

٣- يجب أن يعتبر الإرتباط – فى نفس الوقت – بعمل أو وظيفة أو نشاط آخر لا ينتمى إلى الممارسة العامة للخدمات المحاسبية والذى يكون له تأثير على عدم قيام المحاسب بوجباتة المهنية على أكمل وجه طبقاً للمبادئ الأساسية للسلوك لمهنة المحاسبة إرتباطاً لا يتسق مع مزاولة مهنة المحاسبة .

القيام بمهام ضريبية

١- من حق المحاسب الذى يؤدى خدمات ضريبية مهنية أن يصور أفضل وضع يخدم مصلحة العميل أو صاحب العمل بشرط أن يتم تأدية الخدمة بكفاءة مهنية وأن لا تشوب هذه الصورة الأمانة والموضوعية بأى شكل من الأشكال وأن تكون متسقة – فى رأى المحاسب – مع القانون .

٢- يجب أن لا يوحى المحاسب أو يؤكد للعميل أو صاحب العمل بأن القرارات الضريبية التى يتم إعدادها أو الإستشارة الضريبية التى يتم القيام بها ستؤخذ كقضية مسلم بها ولا يمكن المنازعة فيها من قبل السلطات الضريبية بل على العكس من ذلك يجب أن يتأكد المحاسب من أن العميل أوصاحب العمل على درايه بالحدود المرتبطة بالإستشارات والخدمات الضريبية حتى لا يسئ تفسير الآداء برأى على أنه حقيقة لا تقبل الجدل .

٣- يجب أن ينصح المحاسب الذى يقوم بإعداد الإقرارات الضريبية أو يساعد العميل فى ذلك بأن المسئولية عن محتويات الإقرار تقع أساساً على العميل أو

صاحب العمل - ويجب أن يتخذ المحاسب الخطوات الضرورية للتأكد من أن الإقرارات الضريبية تم إعدادها بصورة سليمة على أساس المعلومات المعطاه .

٤- عندما يتم الآداء بإستشارة أو رأى ضريبى يترتب عليه نتائج هامة نسبياً لعميل أو لرب عمل يجب أن يتم كتابتها فى صورة خطاب أو فى صورة مذكرة يتم الإحتفاظ بها .

٥- يجب على المحاسب أن ينأى بنفسة تماماً عن أى إقرار ضريبى أو أى وسيلة إتصال يكون هناك سبب للإعتقاد بأنه :-

أ- يتضمن بيانات غير حقيقية أو مضللة .

ب- يتضمن بيانات تم توفيرها بصورة متعجلة وبإهمال أو دون معرفة حقيقية عما إذا كانت حقيقية أو مزيفة .

جـ- يحذف أو يطمس معلومات مطلوب تقديمها وأن يكون هذا الحذف أو الطمس سيؤدى إلى تضليل السلطات الضريبية .

٦- يجوز للمحاسب أن يعد إقرارات ضريبية على إستخدام تقديرات إذا كان الحصول على البيانات الفعلية أمراً غير عملى ، وعندما يتم إستخدام التقديرات فى إعداد الإقرارات الضريبية يجب أن تعرض بهذه الصورة بطريقة تجنب الإعتقاد بأنها تنطوى على دقة أكبر مما هو قائم فعلاً ، ويجب أن يكون المحاسبمقتنعاً بأن التقديرات تعتبر معقولة تحت الظروف السائدة .

٧- عند إعداد الإقرارات الضريبية قد يعتمد المحاسب عادة على المعلومات منطقية وبالرغم من أن فحص ومراجعة المستندات والقرائن الأخرى المعززة للمعلومات ليس مطلوباً يجب أن يعمل المحاسب على تشجيع تقديم البيانات المعززة عندما يكون ذلك مناسباً .

وبالإضافة إلى ما تقدم ، فان المحاسب :

أ- يجب عليه الإطلاع على صور الإقرار الضريبى للعميل عن السنوات السابقة عندما يكون ذلك مجدياً .

ب- مطالباً بأن يقوم بإستفسارات منطقية عندما تبدو المعلومات المقدمة له غير صحيحة وغير كاملة .

ج- يشجع على الإشارة إلى دفاتر ومستندات المنظمة إلى دفاتر ومستندات المنظمة التى تتضمن العمليات التى قامت بها .

٨- عندما يعلم المحاسب بخطأ مادي أو حذف فى إقرار ضريبى خاص بسنة سابقة (قد يكون المحاسب قد ساهم أو لم يساهم فى إعداده) أو بإخفاق العميل فى تقديم الإقرار الضريبى ، فإن المحاسب يكون مسئولاً عن :-

أ- تقديم النصح للعميل أو لصاحب العمل على الفور بالخطأ أو الحذف ويوصى بالإفصاح عن ذلك للسلطات الضريبية وعادة لا يكون المحاسب مجبراً على إبلاغ السلطات الضريبية ، كما يجب عدم القيام بذلك بدون إذن العميل .

ب- إذا لم يقم العميل أو صاحب العمل بتصويب الخطأ ، فإن المحاسب :-

١- يجب أن يبلغ العميل أو صاحب العمل بأنه لا يمكنه أن يمثله فيما يتعلق بهذا الإقرار أو أى معلومات مرتبطة به تقدم للسلطات الضريبية .

٢- يجب أن يتدبر ما إذا كان الإستمرار فى الإرتباط بالعميل أو بصاحب العمل بأى صورة من الصور يتسق مع المسئوليات المهنية .

ج- إذا إنتهى المحاسب إلى أنه يمكن إستمرار العلاقة المهنية مع العميل أو صاحب العمل ، يجب أن يتخذ جميع الخطوات المنطقية للتأكد من أن الخطأ لن يتكرر فى الإقرارات الضريبية اللاحقة .

٧- الترفيع والترقى Advancement

يجب على مكاتب المحاسبة وضع السياسات والمقاييس الواضحة للترقية ، بحيث تحول دون ترفيع موظفى المكتب إلى مستويات عالية قبل إستيفاء الخبرة والمعرفة اللازمة لتحمل مسئوليات الوظيفة المرفوع إليها ، حيث يجب الفحص والتأكد من الخواص الخلقية والعقلية والمقدرة على التصرف وإتخاذ القرارات ودوافع الموظف قبل ترقية لوظيفة أعلى .

٨- قبول عملاء جدد والإحتفاظ بالعملاء القدامى

Acceptance and Continuance of Clients

يجب أن تتبع مكاتب المحاسبة سياسات وإجراءات تساهم فى إتخاذ قرارات سليمة بشأن قبول عملاء جدد ومواصلة العلاقة مع العملاء الحاليين ، والهدف من ذلك هو تقليل فرص إرتباط المكتب بعملاء غير أمناء لأقل حد ممكن ، وتتعلق تلك السياسات بما يلى :-

-الفحص والإستفسارات قبل التعاقد .

-فحص القوائم المالية السابقة للعميل المرتقب .

-تحديد مدى إستطاعة مكتب المحاسبة مراجعة سجلات العميل .

٩ - التفتيش والفحص الدورى لبرامج الرقابة على جودة الأداء Inspection

يجب أن تكون هناك سياسات معلنة لتحديد ما إذا كانت إجراءات الرقابة النوعية وسياساتها يتم تنفيذها والإلتزام بها من جميع موظفى مكتب المحاسبة أم لا ؟.

وغالباً ما يقوم أعضاء الإدارة العليا بمكتب المحاسبة بعمل الفحص الدورى ، أو قد يسمح المكتب لأحد مكاتب المحاسبة الأخرى بعمل ذلك الفحص .

وكما سبق القول فإن مكاتب المحاسبة الملتحقة بعضوية التنظيم المهنى يتعين خضوعها لدراسة إلزامية عن نوعية إدارتها كل ثلاثة سنوات ويطلق عليها بمراجعة القرين Peer review أو فحص آداء مكاتب المراجعة لبعضها البعض ، فقرين أى شخص هو الشخص المماثل له ، ولذلك تعنى مراجعة القرين أن يقوم مكتب المحاسبة بمراجعة أعمال مكتب آخر ، وهدف هذا النوع من الدراسة أو المراجعة هو التأكد من أن مكاتب المحاسبة تلتزم بمعايير الرقابة النوعية التى تصدرها لجنة معايير الرقابة النوعية التابعة للتنظيم المهنى ، والتأكد من أن المكاتب الأعضاء تلتزم بمعايير الرقابة النوعية، حيث يمكن توقيع العقوبات التالية على المكاتب المخالفة :-

-غرامات مالية .

-إيقاف العضوية لمدة معينة أو الفصل من العضوية .

-توجيه اللوم أو الإنذار .

-الإلتزام ببرامج إضافية للتعليم المستمر .

-إتخاذ إجراءات تصحيحية قد تتطلبها الظروف .

فهرست الكتاب

الموضوع	رقم الصفحه
الباب الثالث :	
إعادة توصيف المحاسب القانونى فى جمهورية مصر العربيه	١٢٠
الفصل الأول : التأهيل العلمى والعملى للمحاسبين والمراجعين القانونيين....................	١٢٢
١/١/٣ أنواع المراجعين والمعارف والمهارات اللازمه لهم........................	١٢٣
٢/١/٣ التأهيل العلمى والعملى فى التشريع المصرى....................	١٢٧
٣/١/٣ تحليل وتقييم متطلبات العمل المحاسبى المهنى ومدى وفاء التشريعات والبرامج الحاليه له....................................	١٣٣
الفصل الثانى : تعيين وتحديد أتعاب المحاسبين القانونيين ومظاهر حيادهم فى التشريع المصرى....................................	١٤٤
١/٢/٣ تعيين وتحديد أتعاب المحاسب القانونى وعزله فى المشروعات الفرديه وشركات الأشخاص....................................	١٤٥
٢/٢/٣ تعيين وتحديد أتعاب المحاسب القانونى وعزله فى شركات الأموال الخاصه......	١٤٧
٣/٢/٣ تعيين وتحديد أتعاب المحاسب القانونى وعزله فى شركات القطاع العام..........	١٥٤
٤/٢/٣ إنتهاء مهمة المحاسب القانونى والنتائج المترتبه عليها....................	١٥٦
٥/٢/٣ حياد مراقب الحسابات ومظاهره فى التشريع المصرى....................	١٥٨
٦/٢/٣ تقييم الأوضاع الراهنة فيما يتعلق بتعيين وعزل المحاسب القانونى..............	١٦١
الفصل الثالث : واجبات ومسئوليات وحقوق المحاسب القانونى ومراقب الحسابات......	١٦٥
١/٣/٣ واجبات المحاسب القانونى و إلتزام....................	١٦٦
٢/٣/٣مسئوليات المحاسب القانونى....................	١٨٣
٣/٣/٣حقوق المحاسب القانونى....................	١٩٤

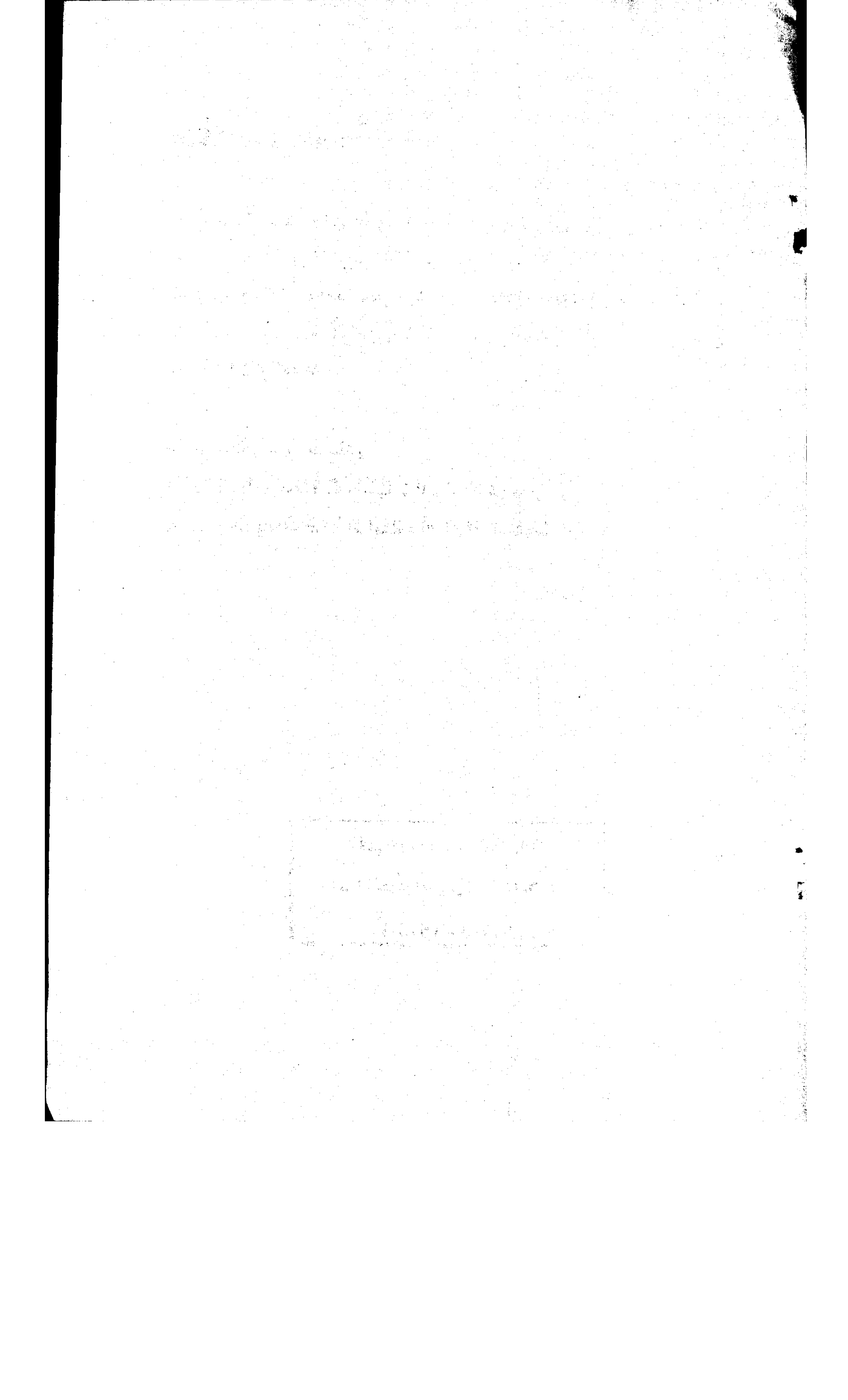
الموضوع	رقم الصفحه
الباب الرابع :	
الإطار المقترح للتنظيمات المهنيه المؤثره في مهنة المحاسبه والمراجعه في جمهورية مصر العربيه	١٩٩
الفصل الأول : نقابة التجاريين ودورها في تطوير مهنة المحاسبه والمراجعه في مصر..	٢٠١
١/١/٤ أهداف نقابة التجاريين وشعبة المحاسبين والمراجعين....................	٢٠١
٢/١/٤ تأثير نقابة التجارين على مهنة المحاسبه والمراجعه	٢٠٣
الفصل الثاني : الجهاز المركزى للمحاسبات ودوره في تنظيم مهنة المحاسبه والمراجعه .	٢١٧
١/٢/٤ أهداف الجهاز المركزى للمحاسبات	٢١٨
٢/٢/٤ إختصاصات الجهاز المركزى للمحاسبات	٢١٩
٣/٢/٤ الجهات الخاضعه لرقابة الجهاز وإلتزاماتها وتقرير الجهاز..................	٢٢٨
الفصل الثالث : التنظيمات والجمعيات المهنيه الأخرى المؤثره على مهنة المحاسبه والمراجعه في مصر	٢٣٣
١/٣/٤ جمعية المحاسبين والمراجعين المصريه.......................	٢٣٤
٢/٣/٤ المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين.......................	٢٣٧
الفصل الرابع : تقويم مدى توافر تنظيم مهني في مصر والإطار المقترح لتنظيم يحكم ممارسة مهنة المحاسبه والمراجعه في مصر	٢٣٩
١/٤/٤ تقييم دور التنظيمات والجمعيات المهنيه القائمه في تنظيم مهنة المحاسبه والمراجعه في مصر	٢٣٩
٢/٤/٤ الإطار المقترح للتنظيم المتكامل لتنظيم شئون المهنة في مصر..................	٢٤١

رقم الصفحه	الموضوع

الباب الخامس

معايير المراجعه ومدى إمكانية إستخدامها فى تنظيم الممارسه المهنيه فى جمهورية مصر العربيه

الموضوع	رقم الصفحه
الباب السادس :	
ميثاق آداب وسلوكيات مهنة المحاسبه والمراجعه	
واجب التطبيق في جمهورية مصر العربيه	٣٢٢
الفصل الأول : إطار عام ميثاق آداب وسلوكيات المهنة	٣٢٥
٦/١/١ المبادئ	٣٢٥
٦/١/٢ قواعد السلوك	٣٣٠
الفصل الثاني : القواعد المرتبطة بالإستقلال والنزاهة والموضوعيه................	٣٣٢
الفصل الثالث : القواعد المرتبطه بالمعايير والكفاءه الفنيه........................	٣٣٩
٦/٣/١ المعايير العامه	٣٣٩
٦/٣/٢ قاعدة الإلتزام بمعايير المراجعه	٣٤٢
٦/٣/٣ قاعدةالإلتزام بالمبادئ المحاسبيه..	٣٤٣
٦/٣/٤ المعايير الفنيه الأخرى..	٣٤٣
الفصل الرابع : القواعد المرتبطه بالمسئوليه تجاه العملاء	٣٤٤
٦/٤/١ قاعدة السريه..	٣٤٤
٦/٤/٢ قاعدة الأتعاب والعمولات..	٣٤٦
الفصل الخامس : القواعد المرتبطه بالمسئوليه تجاه الزملاء........................	٣٤٩
٦/٥/١ الإعلان والدعايه والحصول على العملاء	٣٤٩
٦/٥/٢ العلاقه مع الزملاء..	٣٥٥
٦/٥/٣ حل التعارضات المرتبطه بسلوكيات المهنه	٣٦١
الفصل السادس : متطلبات وضوابط ميثاق آداب وسلوكيات المهنة	٣٦٥
٦/٦/١ الإلتزام بتطبيق المتطلبات والسلوك والمعايير الفنيه	٣٦٦
٦/٦/٢ معايير الرقابه على الجوده	٣٦٨



جامعة القاهرة – ١٩٩٥

د/ أمين السيد أحمد لطفى

إعادة تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة فى مصر
فــــى ضــوء الأوضـاع الراهنة و آفــاق المستقبــل

رقم الإيداع : ٩٥/١١٣٠٨
رقم الإيداع الدولى: I.S.B.N
977-04-1573-1

هذا الكتاب

❖❖❖❖

هذا الكتاب محاوله للحد من التخلف الواضح لممارسة مهنة المحاسبه والمراجعه فيمصر، وهو إستمرار لعديد من الكتب التى أصدرها المؤلف فى هذا الشأن.

ويعتمد الكتاب على تطوير وتدعيم أركان ومقومات تنظيم المهنة فى جمهورية مصر العربيه ، من حيث إعادة توصيف المحاسب القانونى ، وإقتراح وجود تنظيم مهنى متكامل يتولى تنظيم ممارسة مهنة المحاسبه والمراجعه ، وأهمية توافر معايير مراجعة مصريه يمكن إستخدامها فى تنظيم الممارسه المهنيه ، بالإضافه الى ضرورة إصدار ميثاق لآداب وسلوكيات المهنة يكون واجب التطبيق بين أعضاء المهنة فى جمهورية مصر العربيه .

كتب أخرى للمؤلف

❖❖❖❖

١) ضرائب الدخل بين التشريع الضريبى والتطبيق المحاسبى .
٢) المراجعة المتقدمة .
٣) أساليب المحاسبة للمديرين .
٤) تخطيط أرباح منشآت الأعمال بإستخدام الأساليب المتقدمة للمحاسبة الإدارية .
٥) أساليب المراجعة لمراقبى الحسابات والمحاسبين القانونيين .
٦) الجوانب التشريعية و الممارسات المحاسبية للضريبة على أرباح المنشآت الفردية وشركات الأشخاص .
٧) الضريبة على أرباح شركات الأموال .
٨) الضريبة على أرباح شركات الإستثمار .
٩) إرشادات المراجعة .
١٠) إجراءات وإختبارات المراجعة .
١١) ضوابط ومسئوليات مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية .
١٢) تخطيط عملية المراجعة .
١٣) المحاسبة عن ضرائب المبيعات بين النظرية والتطبيق .
١٤) بحوث ودراسات فى تطوير وإصلاح نظم الضرائب فى مصر .
١٥) الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية لضريبة الأيلولة
١٦) الفحص الضريبى والمنازعات الضريبية فى محاسبة وربط الضريبة الموحدة .
١٧) إعداد تقارير المراجعة والفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة .
١٨) المحاسبة عن حقوق الملكية فى شركات الأشخاص .
١٩) إجراءات المراجعة الخارجية للقوائم الماليه .
٢٠) إجراءات المحاسبه القانونيه لتكوين وتنظيم وإنقضاء الشركات المساهمه .

